

Den lovfestede omgåelsesregelen i skatteloven

§11-7(4)

Sammenlignet med og drøftet i lys av den ulovfestede omgåelsesregel

Kandidatnr:312

Veileder:Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist:25.04.03

Til sammen 17963 ord

14.05.2003

Innholdsfortegnelse

<u>1 INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1 PRESENTASJON AV PROBLEMSTILLINGENE	1
1.2 OPPGAVENS VIDERE OPPBYGNING	2
1.3 RETTSKILDER	4
1.4 TERMINOLOGI	5
1.5 METODE	6
1.5.1 PROBLEMET MED OPPHEVEDE BESTEMMELSER	7
1.5.2 GJENSIDIG PÅVIRKNING MELLOM DEN ULOVFESTEDE OG DEN LOVFESTEDE REGELEN.	8
<u>2 OVERSIKT OVER DEN LOVFESTEDE OG DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESGEDEL</u>	<u>10</u>
2.1 SKTL §11-7(4)	10
2.1.1 BEHOVET FOR EN LOVFESTET GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN	10
2.1.2 HISTORIKK OG FORARBEIDER	12
2.1.3 SKATTEPOSISJONER OG HOVEDREGELEN FOR OVERFØRING AV DISSE	15
2.1.3.1 Underskudd	16
2.1.3.2 Negativ saldo	16
2.1.3.3 Tom positiv saldo	18
2.1.4 DE AKTUELLE SITUASJONER: FUSJON OG FISJON	19
2.1.5 KRAVET TIL SKATTEMESSIG KONTINUITET	20
2.1.6 MOTIVASJON	22
2.2 DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESGEDEL	23
2.2.1 BEHOVET FOR EN GENERELL GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN	24
2.2.2 OVERSIKT OVER RETTSPRAKSIS	25
2.2.3 LOJALITETSVURDERINGEN	28
2.3 VIRKNINGER AV AT REGLERNE KOMMER TIL ANVENDELSE	29
<u>3 SAMMENLIGNING MELLOM VILKÅRENE FOR ANVENDELSE AV DEN LOVFESTEDE OG DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESGEDEL</u>	<u>32</u>

3.1 ER SKTL §11-7(4) EN STRENGERE REGEL ENN DEN ULOVFESTEDE OMGÅELESSESGEDEL?	32
3.1.1 KRAVET TIL SANNSYNLIGHET	33
3.1.1.1 Sannsynlighetsovervekt	33
3.1.1.2 Oppsummering angående kravet til sannsynlighetsovervekt	35
3.1.1.3 Bevisbyrde	35
3.1.1.4 Ordlyd og forarbeider om bevisbyrden etter sktl §11-7(4)	36
3.1.1.5 Rettspraksis om bevisbyrden etter den ulovfestede omgåelsesnorm	37
3.1.1.6 Rettspraksis om bevisbyrden etter den lovfestede regel	38
3.1.1.7 Oppsummering angående bevisbyrden	38
3.1.2 KRAVET TIL MOTIV ETTER DEN LOVFESTEDE REGELEN	39
3.1.2.1 Forarbeider	39
3.1.2.2 Rettspraksis angående den lovfestede regel	40
3.1.3 KRAVET TIL MOTIV ETTER DEN ULOVFESTEDE REGEL	41
3.1.4 OPPSUMMERING ANGÅENDE KRAVET TIL MOTIV	44
3.1.5 KRAV OM DRIFTSFORBEDRING	44
3.1.5.1 Sktl §11-7(4), lovtekst og forarbeider	44
3.1.5.2 Rettspraksis og ligningspraksis	45
3.1.5.3 Oppsummering angående kravet til driftsforbedring	46
3.1.6 KRAV TIL FORTSATT AKTIVITET/VIRKSOMHET?	47
3.1.6.1 Virksomhetskravet etter ulovfestet rett	48
3.1.6.2 Virksomhetskravet etter sktl §11-7(4)	49
3.1.6.3 Oppsummering av virksomhetskravet	50
3.1.7 OPPSUMMERING AV HVORVIDT SKTL §11-7(4) REPRESENTERER EN STRENGERE NORM ENN DEN ULOVFESTEDE REGEL.	50
3.2 LEGGER SKTL §11-7(4) OPP TIL MER SUBJEKTIVE VURDERINGER ENN DEN ULOVFESTEDE OMGÅELESSESGEDEL?	51
3.2.1 RETTSPRAKSIS ANGÅENDE DEN ULOVFESTEDE OMGÅELESSESNORMEN	52
3.2.1.1 Objektive momenter	52
3.2.1.2 Subjektive momenter	54
3.2.1.3 Økonomisk realitet	55
3.2.1.4 Illojalitet	55
3.2.2 SKTL §11-7(4)	56
3.2.2.1 Lovtekst	57
3.2.2.2 Forarbeider	57

3.2.2.3. Rettspraksis	59
3.2.3 OPPSUMMERING AV HVORVIDT SKTL §11-7(4) LEGGER OPP TIL EN MER SUBJEKTIV VURDERING ENN DEN ULOVFESTEDE REGEL	60
<u>KILDER</u>	<u>62</u>
<u>LISTER OVER TABELLER, FIGURER M V</u>	<u>A</u>

1 Innledning

1.1 Presentasjon av problemstillingene

Denne oppgavens tema er den lovfestede omgåelsesregel i §11-7(4) i Lov om skatt av formue og inntekt av 26.mars 1999 nr.14. (skatteloven)¹ og dens forhold til den ulovfestede omgåelsesregel.

Sktl §11-7(4) regulerer kun forholdet mellom selskapers skattemessige stilling før og etter fusjon eller fisjon. Den ulovfestede omgåelsesregel er videre, og regulerer i prinsippet alle forsøk på (illojale) omgøelser av skattereglene. I denne oppgaven kommer jeg primært til å ta opp forholdet til den ulovfestede omgåelsesregel på de områder den ”overlapper” sktl §11-7(4).

Under punkt 2.2.2 skal det gjøres rede for de hovedtilfeller hvor den ulovfestede regelen er aktuell.

Sktl §11-7(4) går ut på at den lovfestede rett til å videreføre visse nærmere angitte skatteposisjoner kan avskjæres, dersom fusjonen eller fisjonen i overveiende grad er motivert av ønsket om å oppnå en skattemessig fordel ved å utnytte slik skatteposisjon.

Bestemmelsen lyder: ”Retten til å videreføre skatteposisjon i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo faller bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen.”

Den ulovfestede omgåelsesregel går i korthet ut på at en transaksjons lovmessige virkninger kan avskjæres dersom skattyters disposisjon samlet sett fremstår som et forsøk på illojal omgøelse av skatteregler.

Jeg ser det slik at sktl §11-7(4) er en begrenset kodifisering av den ulovfestede omgåelsesnorm. Sktl §11-7(4) er begrenset til å gjelde visse disposisjoner – fusjon og fisjon. Ved disse disposisjonene avskjærer sktl §11-7(4) kun visse posisjoner. Også bestemmelsens virkninger er i utgangspunktet begrensede i forhold til virkningene av at den ulovfestede omgåelsesregel kommer

¹ Heretter kalt sktl

til anvendelse. (Nærmere om bestemmelsenes virkninger nedenfor under punkt 2.3.)

Bestemmelsenes anvendelsesområde er delvis overlappende. Jeg vil undersøke samspillet mellom bestemmelsene og eventuell gjensidig påvirkning. For å få kunne forklare dynamikken mellom reglene er det nødvendig å kartlegge og drøfte forskjellene og likhetene mellom dem.

Det faktum at de to bestemmelsene har delvis overlappende virkeområde, gjør det viktig å holde dem fra hverandre. I teorien er det skrevet lite om forskjellene mellom bestemmelsene. Av denne grunn fant jeg behov for å foreta en eksplisitt gjennomgang av temaet.

Jeg vil for det første undersøke hvorvidt sktl §11-7(4) kan sies å være en strengere regel enn den ulovfestede omgåelsesregel. Dette vil jeg belyse ved å sammenligne kravene for når de ulike reglene kan komme til anvendelse.

Etter mitt syn er det riktig å si at rettskildematerialet gir grunnlag for å hevde at sktl §11-7(4) på sitt avgrensede område representerer en strengere norm for skattyter enn den ulovfestede normen antas å gjøre.

For det annet vil jeg drøfte hvorvidt sktl §11-7(4) legger opp til mer subjektive vurderinger enn det den ulovfestede normen gjør. Som utgangspunkt for drøftelsen vil jeg gå gjennom de relevante momenter som er utviklet i doktrinen om den ulovfestede omgåelsesnorm. Deretter sammenligner jeg med de momenter som det etter lovens ordlyd og forarbeider skal legges vekt på ved anvendelsen av sktl §11-7(4).

Etter mitt syn er det riktig å si at sktl §11-7(4) legger opp til mer subjektive vurderinger enn det som følger av den ulovfestede omgåelsesnorm.

Konklusjonene jeg kommer til i avhandlingen er ikke kontroversielle. De er allerede lagt til grunn i rettsvitenskaplig litteratur. Mitt formål er å drøfte det rettskildemessige grunnlag teorien bygger sine konklusjoner på.

1.2 Oppgavens videre oppbygning

Oppgaven er delt i to hoveddeler. I kapittel 2 går jeg gjennom hovedtrekkene i gjeldende rett, henholdsvis for sktl §11-7(4) og for den ulovfestede omgåelsesregel. I kapittel 3 sammenligner jeg regelsettene i detalj, ut fra de to hovedproblemstillingene skissert i punkt 1.1.

I kapittel 2.1. går jeg gjennom vilkårene for at sktl §11-7(4) skal kunne komme til anvendelse. I 2.1.3 gjøres det rede for de skatteposisjoner som reguleres i bestemmelsen. I 2.1.4 går jeg gjennom de situasjoner som gjør bestemmelsen aktuell.

I 2.1.5 redegjør jeg for kravet til kontinuitet. Dette kravet angår ikke direkte sktl §11-7(4). Kravet angår direkte sktl §11-7(1),(2) og (5). Det tas likevel med i fremstillingen fordi kravet til kontinuitet danner bakgrunn for forståelse av bestemmelsens kontekst.

I 2.1.6 tar jeg opp kravet til skattyters motivasjon.

I kapittel 2.2 behandler jeg vilkårene for at den ulovfestede omgåelsesregel skal kunne anvendes. Det gis en oversikt over rettspraksis i 2.2.2. I 2.2.3 behandler jeg kjernen i omgåelsesregelen, nemlig lojalitetsvurderingen.

I kapittel 2.3 sammenligner jeg virkninger av at bestemmelsene kommer til anvendelse.

I kapittel 3 foretar jeg en mer detaljert sammenligning av reglene, med utgangspunkt i sktl §11-7(4). Det settes fokus på de sider av den ulovfestede omgåelsesregel som dekker det samme område som lovregelen. Jeg vil her behandle forskjeller i vilkår for at reglene skal komme til anvendelse.

I kapittel 3.1 spør jeg om sktl §11-7(4) er en strengere regel enn den ulovfestede omgåelsesregel. Herunder drøfter jeg under punkt 3.1.1.1-3.1.1.2 hvorvidt det kreves mer av sannsynlighet for skattemessig motivasjon for å begrunne gjennomskjæring etter lovregelen enn etter den ulovfestede regel. Under punkt 3.1.1.3 – 3.1.1.7 drøfter jeg om det legges opp til omvendt bevisbyrde etter lovbestemmelsen. Uttalelser i forarbeidene kan tyde på dette.

Videre drøfter jeg i kapittel 3.1.2 – 3.1.4 hvorvidt det kreves mindre av overvekt i skattemessig motiv etter sktl §11-7(4) for å anvende bestemmelsen enn det som kreves etter den ulovfestede regel. Uttalelser i forarbeidene trekker i denne retning.

I kapittel 3.1.5 undersøker jeg hvorvidt det etter sktl §11-7(4) gjelder et tilleggskrav for anvendelse i forhold til etter den ulovfestede regel. Dette formuleres i forarbeidene som et krav om driftsforbedring. Det er usikkert om kravet i tilfelle fremgår tilstrekkelig klart av lovteksten.

I kapittel 3.1.6 er spørsmålet om fortsatt virksomhetskravet som gjelder etter den ulovfestede omgåelsesregel er videreført i sktl §11-7(4).

I kapittel 3.2 er temaet hvorvidt sktl §11-7(4) legger opp til mer subjektive vurderinger enn den ulovfestede omgåelsesregel. I 3.2.1 gir jeg en gjennomgang av den ulovfestede regelen med henblikk på temaet. I 3.2.2 går jeg gjennom sktl §11-7(4) med samme problemstilling.

3.2.1 og 3.2.2 har fått ulik disposisjon på grunn av bestemmelsenes ulike rettskildegrunnlag. I 3.2.1 angående den ulovfestede regelen går jeg gjennom de hovedmomenter det er lagt vekt på i rettspraksis. Dette skyldes at rettspraksis er regelens primære rettskilde.

I 3.2.2 gjennomgår jeg systematisk sktl §11-7(4) s primære rettskilder; lovtekst, forarbeider og rettspraksis.

1.3 Rettskilder

Den ulovfestede omgåelsesnormen er først og fremst utviklet gjennom høyesterettspraksis. Praksis går helt tilbake til 1920- årene. (Nærmere om utviklingen i rettspraksis nedenfor under punkt 2.2.2)

Normen er etter hvert også blitt understøttet av en rik underretts- og ligningspraksis. Høyesterettspraksis er det sentrale i oppgaven. Det er liten grunn til å trekke inn lavere praksis, da høyesterettspraksis er så rik, og praksis på lavere nivå som kjent støtter seg på denne. Teori trekkes inn i den grad den presiserer doktrinen om ulovfestet gjennomskjæring.

Når det gjelder sktl §11-7(4) er rettskildebildet annerledes. Det eksisterer her ingen høyesterettspraksis. Av denne grunn vil lavere retters praksis her trekkes frem i stor grad.

Den ulovfestede omgåelsesnormen ble i 1990 kodifisert for et avgrenset område ved nytt syvende punktum i §53 første ledd i lov av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).²

Bestemmelsen gjaldt fremføring av underskudd. Skattyter kunne på visse vilkår fradra underskudd som han hadde hatt de siste 10 år.³ Ved fusjon og visse aksjesalg var fremføringsretten avskåret, supplert med en dispensasjonsregel.

² Heretter kalt sktl (1911)

³ Bestemmelsen står nå i sktl §14-6

Tilføyelsen i syvende punktum gikk ut på at fremføringsretten kunne gå tapt dersom skattyter ved endring av eierforholdene i aksjeselskap hovedsakelig tilsiktet skattemessige fordeler for partene.

I 1996 ble bestemmelsen overført med mindre justeringer til lov av 20. juli 1991 nr 65. (selskapsskatteloven⁴) §8-7 nr 4. (Nærmere om forholdet mellom de to lovbestemmelsene nedenfor under punkt 2.1.1) Sktl (1911) §53 syvende punktum ble dermed opphevet.

Ved skatteloven av 1999, ble både selskapsskatteloven og sktl (1911) opphevet. Bestemmelsen i selsktl §8-7 nr.4 ble videreført med sammenfallende ordlyd i den nye lovens §11-7(4).

De tre nevnte bestemmelsene vil som følge av dette alle være relevante ved gjennomgangen av den lovfestede omgåelsesregelens innhold.

Begrunnelse for vedtagelsen av sktl (1911) §53 første ledd syvende punktum finnes først og fremst i Ot.prp.nr. 52 (1989-1990)⁵ Begrunnelse for vedtagelsen av selsktl §8-7 nr 4 finner man først og fremst i Ot.prp.nr. 71 (1995-1996)⁶ Også andre forarbeider vil trekkes inn i den grad de belyser bakgrunnen for reglene.

1.4 Terminologi

Det er vanlig å betegne både sktl §11-7(4) og den ulovfestede regelen som gjennomskjæringsregler. I nyere tid har betegnelsen omgåelsesregel blitt mer utbredt.

Forskjellen på ”gjennomskjærings”- og ”omgåelses”- terminologien kan beskrives som en forskjell i hvilken side av regelen man tenker på. Både sktl §11-7(4) og den ulovfestede regelen har to sider: en kompetanseside og en pliktside.

Når det tales om omgåelse, tenkes det på reglenes pliktside. Den ulovlige handling er den illojale omgåelse. Brukes betegnelsen gjennomskjæring, tenker man på reglenes kompetanseside. Ved illojal omgåelse gis myndighetene kompetanse til å skjære gjennom.

Ofte kalles den ulovfestede regelen for en *norm*.

⁴ Heretter kalt selsktl

⁵ ”Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt”

⁶ ”Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper”

Jeg bruker i det følgende betegnelsene om hverandre uten å tillegge forskjellen betydning.

1.5 Metode

Metoden som er benyttet er i utgangspunktet alminnelig juridisk metode, slik denne er beskrevet blant annet av Erik Boe⁷. Innen forvaltningsretten står skatteretten blant de rettsområder som er sterkest lovbundet, noe som innebærer at lovtekst får en dominerende stilling. Dette preger den skatterettslige metoden.

I tillegg finnes omfattende høyesterettspraksis, underrettsdommer og ligningspraksis på området. Reelle hensyn og det frie skjønn har liten plass her.

Den ulovfestede omgåelsesnormen beror på et grunnlag som kommer i en særstilling på skatterettens område, nemlig rettspraksis. Spørsmålet er hvor langt man kan gå i å sette til side disposisjoner som strengt tatt oppfyller lovens krav, på bakgrunn av ulovfestet rett.

Omgåelsesnormen utgjør et supplement til de alminnelige rettskildeprinsipper, både ved lovtolkningen og ved fastlegging av fakta⁸. I tillegg kan omgåelsesnormen anvendes som selvstendig hjemmelsgrunnlag.

Grensen mellom lovtolkning hvor omgåelsesnormen kommer inn som et reelt hensyn med betydelig vekt og selvstendig anvendelse av omgåelsesnormen blir flytende⁹.

Hvor omgåelsesnormen benyttes som selvstendig hjemmelsgrunnlag kan skattyter nektes å nyte godt av konsekvenser han normalt ville fått etter loven. Skattyters motiv kan i slike tilfeller innskrenke de rettigheter han tilsynelatende har etter loven. Omgåelsesnormen utgjør da et tilleggsvilkår til det som står i lovteksten.

I forhold til denne oppgavens hovedtema, sktl §11-7(4) og den ulovfestede omgåelsesnorm vil rettspraksis spille en mer fremskreden rolle enn vanlig. Dette skyldes at sktl §11-7(4) som nevnt representerer en (delvis) kodifisering av ulovfestet rett.

⁷ Se Erik Boe, *Innføring i juss* (1996) kap.14

⁸ Se Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2001) s. 54

⁹ Se Zimmer s. 62

1.5.1 Problemet med opphevede bestemmelser

Skatteretten er et område som preges av hyppige regelendringer, i tilknytning til utøvelsen av den alminnelige økonomiske politikk. Skatteretten er også et forvaltningsområde som kjennetegnes av et stort antall inngripende beslutninger. Dette medfører mange domsavsigelser.

Et problem i denne sammenheng er forholdet mellom gamle og nye bestemmelser. En lovtekst utgjør ikke en regel. En regel er et resultat av tolking, der lovteksten er den sentrale – men ikke alltid avgjørende – faktor.

Utgangspunktet er at opphevede bestemmelser ikke lenger har relevans som rettskilde. Et spørsmål som oppstår ved mindre endringer av lovtekst, er hvorvidt det ved forandringen tilsiktes å endre hele regelen. Svaret på dette må søkes i forarbeidene.

Hovedregelen er antagelig at innarbeidede løsninger som er forankret i lovteksten anses å gjelde frem til de eventuelt eksplisitt fravikes.

Et beslektet spørsmål er relevansen av eventuell rettspraksis som refererer til senere opphevede bestemmelser.

Det normale er at når en lovbestemmelse oppheves, anses alle rettskildefaktorer knyttet til denne å være irrelevante ved tolking av andre lovbestemmelser. Men i den grad opphevelsen kun er av formell art, ved at bestemmelsen videreføres i en annen bestemmelse må det antas at rettspraksis tilknyttet den opprinnelige bestemmelsen fremdeles er relevant.

I denne oppgaven blir problemstillingen aktuell når det gjelder forholdet mellom henvisninger i rettspraksis til henholdsvis sktl (1911) §53 første ledd syvende punktum og selsktl §8-7 nr.4, videreført uendret ved sktl §11-7(4).

Det er språklige forskjeller mellom bestemmelsene, men de er små og antas ikke å tilsikte noen realitetsforskjell.¹⁰ Praksis angående sktl (1911) §53 første ledd siste punktum antas derfor fremdeles å ha relevans for tolkingen av selsktl §8-7 nr.4 og sktl §11-7(4).

¹⁰ Jeg viser til redegjørelsen for forarbeidene under punkt 2.1.2 nedenfor.

1.5.2 Gjensidig påvirkning mellom den ulovfestede og den lovfestede regelen.

Det er et metodespørsmål hvilke følger lovfestingen av sktl §11-7(4) har for den ulovfestede omgåelsesnorm. Det kan tenkes fire typer argumenter:

1. Utgangspunktet må være at sktl §11-7(4) betraktes som en kodifisert regel, hvorefter lovtekst, forarbeider og *etterfølgende* rettspraksis blir de relevante momenter.

2. Det kan hevdes at rettspraksis angående den ulovfestede omgåelsesnorm må anses som et relevant tolkningsmoment ved tolkning av den lovfestede regel.

3. Mot dette taler både Lex Specialis og Lex Posterior, som fører til at den ulovfestede omgåelsesnorm etter lovfestingen av sktl §11-7(4) ikke kommer til anvendelse innenfor lovbestemmelsens område.

4. Noen mener at den ulovfestede regel vil kunne være *subsidiær* rettskilde. Dette må avvises.

Utgangspunktet må være at argument 1. er det riktige. Ved kodifikasjon av tidligere ulovfestet rett, skapes forutberegnelighet for borgerne på det kodifiserte området. Dette er også nevnt i forarbeidene til bestemmelsen, se for eksempel Ot.prp.nr 71(1995-1996)¹¹ : ”en lovfestet regel vil være mer informativ og gi bedre veiledning for skattyterne enn den gjeldende ulovfestede praksis.”

Det legges også vekt på forutberegneligheten bestemmelsen skaper i Ot.prp.nr 52 (1989-1990)¹²: ”Ved lesing av loven vil de skattepliktige bli kjent med at forsøk på illojal utnyttelse av reglene ikke fører fram.” Denne forutberegneligheten bør ikke frarøves borgerne, ved at ulovfestede regler kommer inn på det regulerte område.

Imidlertid skal man ikke se bort fra at den ulovfestede omgåelsesnorm kan komme inn som et tolkningsmoment (argument 2.) Det som kan slås fast er at rettspraksis om den ulovfestede omgåelsesnorm gir informasjon om gjennomskjæring som er relevant bakgrunnskunnskap ved tolking av sktl §11-7(4).

¹¹ På s.30

¹² Se s.10

Spørsmålet er om denne bakgrunnskunnskapen også er av normativ art, det vil si hvorvidt rettpraksis skal betraktes som en del av rettsgrunnlaget for sktl §11-7(4), så sant dette ikke er uttrykkelig sagt i forarbeidene, jf for eksempel under punkt 3.1.6 angående kravet til fortsatt virksomhet.

Svaret på dette vil man få via rettspraksis omkring sktl §11-7(4). Dersom tidligere rettpraksis angående den ulovfestede omgåelsesnorm finnes relevant som tolkningsmoment/grunnlag for analogi, vil også senere rettpraksis være relevant.

Et annet spørsmål er hvorvidt lovfestingen kan påvirke rettpraksis også utenfor det kodifiserte område. Dette spørsmålet vil få sitt svar i kommende rettpraksis rundt den ulovfestede omgåelsesnorm. På områder som ikke reguleres av sktl §11-7(4), er den ulovfestede regel selvsagt fortsatt avgjørende.

Spørsmålet i denne oppgaven er på hvilke punkter sktl §11-7(4) avviker fra ulovfestet rett. Det er i disse tilfellene det har betydning hvilke tolkingsprinsipper man skal legge til grunn.

2 Oversikt over den lovfestede og den ulovfestede omgåelsesregel

I dette kapittelet vil jeg først redegjøre for den lovfestede (delen av) omgåelsesnormen, se punkt 2.1. Deretter vil jeg i punkt 2.2 behandle den ulovfestede allmenne omgåelsesnorm. I punkt 2.3 ser jeg på forskjellen mellom bestemmelsenes virkninger.

2.1 Sktl §11-7(4)

2.1.1 Behovet for en lovfestet gjennomskjæringsregel

Normalsituasjonen etter skatteloven §11-7 er at det overtakende selskap - så langt reglene i kapittel elleve følges, jf §11-7(1) første punktum - får rett til å videreføre samtlige av overdragende selskaps skatteposisjoner uendret. I de normale tilfellene vil det ikke være grunn til å stille spørsmålstegn ved det overtakende selskaps motiver med overtakelsen. Retten etter §11-7(1) inntreer automatisk ved å følge de reglene som fremgår av §11-7(1) selv.

sktl §11-7(4) går ut på at retten en skattyter etter §11-7(1) kan få til å videreføre annen skattyters skatteposisjon¹³ faller bort på nærmere bestemte vilkår knyttet til skattyters motivasjon for bestemte transaksjoner.

Som eksempel kan tenkes at et selskap med et skattepliktig overskudd slås sammen (fusjoneres) med et selskap med fradragsberettiget underskudd. Overskuddet vil da etter hovedregelen i §11-7(1) avregnes mot underskuddet i den grad dette korresponderer.

Fra lovgivers synspunkt vil en slik kontinuitet ikke være ønskelig så fremt skattyters interesse i fusjonen først og fremst er den skattemessige effekten. Formålet med §11-7 er å legge til rette for privatøkonomisk ønskelige transaksjoner. En rett til videreføring av overdragende selskaps skatteposisjoner utelukkende av skattemessige motiver bidrar åpenbart ikke til dette formålet

¹³ se nærmere under 2.1.3 om dette begrepet

På denne bakgrunn ønsket departementet¹⁴ å innføre en strengere lojalitetsnorm i forhold til enkelte skatteposisjoner enn den ulovfestede gjennomskjæringsregel antas å gi grunnlag for. En følge av den nye lovfestede regelen er at skattemyndighetene heretter i visse tilfelle kan nekte å godkjenne de skattemessige konsekvenser av skattyters disposisjon som tidligere inntrådte som en selvfølge.

Ønsket om å hindre omgåelser i lovs form resulterte i at sktl (1911) §53 første ledd den 15. juni 1990 fikk et nytt syvende punktum som lød:

”Når eierforholdene i et selskap blir helt eller delvis endret enten ved sammenslutning med annet selskap eller ved annen transaksjon og det er sannsynlig at det ved transaksjonen hovedsakelig tilsiktes skattemessige fordeler for partene, bortfaller den rett selskapet ellers måtte ha til fradrag for underskudd i vedkommende inntektsår og tidligere år.”

I NOU 1989:14¹⁵ ble det fremhevet at formålet med omgåelsesbestemmelser var å hindre transaksjoner som manglet ”bedriftsøkonomisk eller annen praktisk mening ” vurdert uavhengig av skattefaktoren.” I tillegg skulle omgåelsesreglene forhindre handlinger som ”i og for seg har bedriftsøkonomisk mening uavhengig av skattefaktoren”, men hvor de skattemessige konsekvenser som ”skattyter vil trekke av handlingene” kunne fremtre som ”urimelige eller illojale overfor skattesystemet.”

Hovedhensynet bak regelen i §8-7 nr.4 ble angitt slik i Ot.prp.nr.71(1995-1996)¹⁶:

”Begrunnelsen for at en omorganisering bør kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet, er å ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til en hver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger. Dette er hovedbegrunnelsen for å skjerme slike transaksjoner fra beskatning. I utgangspunktet må det legges til grunn at det fra et samfunnsmessig synspunkt er ønskelig med mest mulig optimal organisering. Fra departementets side er det imidlertid vesentlig at unntak fra realisasjonsbeskatning ikke gjøres i større utstrekning enn det som er nødvendig og rimelig for å ivareta næringslivets behov for omstilling. Omorganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert bør derfor ikke komme inn under skattefritaket.”

¹⁴ Finans og tolldepartementet

¹⁵ ”Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform” s.204

¹⁶ På s. 28 øverst

Nedenfor under punkt 2.1.2 skal jeg komme nærmere inn på bestemmelsens forhistorie.

Det er tre vilkår som må være oppfylt for at sktl §11-7(4) skal komme til anvendelse:

Posisjon: Retten må knytte seg til (utnyttelse av) *skatteposisjon*. Se nærmere om dette begrepet under 2.1.3.

Situasjon: Det må foreligge en fusjons- eller fisjons- situasjon. Se nærmere om hva dette innebærer under 2.1.4.

Motivasjon: Det stilles krav til skattyters motivering for å sette seg i situasjon som beskrevet. Se nærmere om dette under 2.1.6.

Den ulovfestede omgåelsesnormen innebærer at de skattemessige konsekvenser av en disposisjon kan nektes godkjent etter en skjønnsmessig helhetsvurdering, hvor hovedmomentene er disposisjonens formål og virkninger. Dersom disposisjonen etter en vurdering av disse samlet sett fremstår som (et forsøk på) illojal omgåelse av skatteregler, kan myndighetene nekte disposisjonens normale konsekvenser. (Se nærmere om den ulovfestede omgåelsesnormen under 2.2)

Sktl §11-7(4) kan ses som en delvis lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på et avgrenset område. Sktl §11-7(4) er fra departementets side formulert med sikte på å supplere den ulovfestede regel på dette området, men virke *strengere* i forhold til skattyter, jf Ot.prp.nr.71(1995-1996)¹⁷.

2.1.2 Historikk og forarbeider

I NOU 1989:14 ble det fremmet forslag om at det ”i tillegg til spesialbestemmelser og gjennomskjæring i rettsanvendelsen ville være en klar fordel å ha en generalklausul i skattelovgivningen, rettet spesielt mot omgåelsesforsøk.”¹⁸ NOU 1989:14 var med på å danne grunnlaget for skattereformen av 1992.

Departementet kom til at det ikke var hensiktsmessig med lovfesting av en generell gjennomskjæringsregel før etter lovfesting av ”de grunnleggende nye

¹⁷ På s. 29

¹⁸ Se utredningens punkt 8.14.2, s.289

lovbestemmelser i skattereformen”¹⁹ Utsettelsen skyldtes også ”arbeidsmessige grunner” (l.c.). Derimot ble det allerede i Ot.prp.nr.52 (1989-90) fremmet forslag om å lovfeste en gjennomskjæringsregel på et avgrenset område.

Bakgrunnen for at departementet ønsket å lovfeste en begrenset gjennomskjæringsregel raskt, var de positive økonomiske og administrative konsekvenser dette ville medføre. Innføring av en lovbestemmelse til regulering av underskuddsfremføring ved fusjon og fisjon ville medføre at den dagjeldende bestemmelse om forbud mot slik underskuddsfremføring med tilhørende dispensasjonsadgang ville bli opphevet. I proposisjonen heter det om dette:

”Departementet behandler årlig mellom 600 og 700 dispensasjonssøknader. En opphevelse av forbudet med tilhørende dispensasjonsadgang ved fusjon og betydelig aksjesalg... vil innebære en betydelig administrativ besparelse. Videre vil det lette raske og effektive omstillinger i næringslivet.”²⁰

På denne bakgrunn ønsket departementet å oppheve søknadsordningen – og innføre den nye lovbestemmelsen – på ”et tidligst mulig tidspunkt”²¹

I proposisjonen ble det lagt vekt på den ulovfestede regelen i praksis begrensede virkeområde. I tillegg ble det påpekt at det var ”noe uklart hva som er kriteriene for å anvende regelen” og at ”ligningsmyndighetene har en meget vanskelig bevisbyrde når regelen påberopes”²².

For å gi ligningsmyndighetene et ”sikrere utgangspunkt” ønsket departementet å ”lovfeste en bestemmelse om at framføringsretten avskjæres dersom hovedformålet med transaksjonen er å oppnå skattemessige fordeler for partene”.²³

Departementet fremmet på denne bakgrunn forslag om å lovfeste en gjennomskjæringsregel når det gjaldt fusjon og fisjon, i sktl (1911) §53 første ledd syvende punktum.

¹⁹ Jf Ot.prp.nr.35 (1990-1991) “Skattereformen 1992” s. 23 nederst

²⁰ Jf Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s. 11, punkt 1.1.6.

²¹ Se proposisjonen s. 11, punkt 1.1.7.

²² Se proposisjonen s.10, punkt 1.1.5.2.

²³ Se Ot.prp.nr. 52 (1989-1990) s.10, punkt 1.1.5.4

Til forskjell fra utredningens²⁴ forslag om en ”generalklausul”, valgte departementet å begrense virkeområdet til å gjelde kun ved endring av eierforholdene i et selskap, og ikke ved andre forhold. (Se nedenfor under punkt 2.2.2 om andre forhold som kan begrunne gjennomskjæring.) Bestemmelsen ble også begrenset til å regulere kun spørsmålet om fremføring av underskudd, og ikke andre skatteposisjoner.

I proposisjonen ble disse forskjellene i anvendelsesområde ikke nærmere kommentert. Forskjellen henger antagelig sammen med behovet for en regulering av akkurat underskuddsfremføring ved fusjon og fisjon²⁵, og vanskelighetene med en eventuell lovfesting av en generalklausul for gjennomskjæring.²⁶ (I Ot.prp.nr.16 (1991-1992)²⁷, foreslo departementet lovfesting av en generell regel rettet mot omgåelse av skattelovgivningen. Forslaget er enda ikke vedtatt.)

Ved Ot.prp.nr.71 (1995-1996) ble bestemmelsene i sktl (1911) §53 første ledd siste punktum overført til selsktl §8-7 nr.4, i forbindelse med vedtagelsen av et nytt kapittel 8 i denne loven. Kapittel 8 i selskapsskatteloven skulle etter dette regulere fusjon og fisjon av selskaper. Ved denne overføringen ble det foretatt visse endringer.

På den ene side ble relevante skatteposisjoner utvidet. Sktl (1911) §53 første ledd siste punktum gjaldt bare fremføring av underskudd, mens selsktl §8-7 nr.4 også gjaldt negativ saldo og tom positiv saldo. – nærmere om de ulike skatteposisjonene nedenfor under punkt 2.1.3.

På den annen side ble det foretatt en innskrenkning med hensyn til relevante transaksjoner det kunne gjennomskjæres i forhold til. Sktl (1911) §53 første ledd syvende punktum gjaldt alle transaksjoner som innebar hel eller delvis overføring av eiendomsrett enten ved sammenslutning med annet selskap eller ved ”annen transaksjon”. Selsktl §8-7 nr.4 ble begrenset til å gjelde kun ved fusjon og fisjon. Dette innebar at rene aksjesalg ikke lenger falt inn under bestemmelsen.

Rene aksjesalg innebærer at aksjer skifter eier uten at selskapsstrukturen endres. Ved fusjon eller fisjon endres selskapsstrukturen, ved at et eller flere

²⁴ NOU 1989:14

²⁵ Se Ot.prp.nr.52 (1989-1990) s.11, punkt 1.1.6.

²⁶ Jf Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 23 nederst

²⁷ ”Oppfølging av skattereformen 1992”

selskap enten slås sammen eller deles. Departementet begrunnet innskrenkningen med at:

”Et rent aksjesalg vil ikke medføre noe ny misbruksfare for akkumulert underskudd i selskapet, med mindre det skjer noe mer, f.eks at de nye aksjonærer fusjonerer selskapet inn i et annet selskap med sikre inntekter. Den foreslåtte bestemmelse bør da i tilfelle i stedet vurderes anvendt på dette etterfølgende stadium.”²⁸

Forøvrig synes ikke forskjellen i ordlyd mellom de to bestemmelsene å være kommentert. Ut fra dette må man kunne anta at det ved de små språklige forskjeller i lovteksten ikke er tilsiktet noen realitetsforskjell.

2.1.3 Skatteposisjoner og hovedregelen for overføring av disse

For å forstå spesialregelen i sktl §11-7(4), må man først ha oversikt over begrepet skatteposisjon, og hovedregelen om overføring av skatteposisjon.

Med ”skatteposisjon” menes de valgmuligheter en skattyter har i forhold til skattereglene. Valgmulighetene oppstår som følge av skattyters investeringer, plasseringer og disposisjoner innen egen økonomi. Skatteposisjonen er skattyters økonomiske stillings forhold til skattereglene på et gitt tidspunkt.

Skatteposisjonen kan være *aktuell*; de skattemessige konsekvenser av skattyters faktisk foretatte valg representerer da vedkommendes skatteposisjon.

Den *potensielle* skatteposisjon representerer skattyters valgmuligheter. Det vil i det følgende fremgå av sammenhengen hvorvidt det er aktuell eller potensiell skatteposisjon som behandles.

Under punkt 2.1.3.1, 2.1.3.2 og 2.1.3.3 skal det gjøres rede for de skatteposisjoner som er regulert i sktl §11-7(4).

Utgangspunktet er at skatteposisjon ikke kan overføres fra et skattesubjekt til et annet. Et ”skattesubjekt” kan være en juridisk person, for eksempel et selskap eller en sammenslutning, eller en fysisk person.

Overføringsforbudet anses klart forutsatt i skatteloven. Et eksempel på unntak er sktl §11-7(1) og (2), som hjemler videreføring av posisjon for henholdsvis selskap og andels- eller aksjeeier.

²⁸ Se proposisjonen s.33, øverst

Etter §11-7(1) og (2) har skattyter både rett og plikt til å gjennomføre fusjonen eller fisjonen med skattemessig *kontinuitet*. Dette kravet behandles nærmere nedenfor under punkt 2.1.5.

Etter §11-7(1) må fusjon og fisjon gjennomføres ”etter dette kapittel” for at selskapet og eierne skal få rett til å gjennomføre fusjonen eller fisjonen med kontinuitet. Er ikke vilkårene fulgt, må man falle tilbake på hovedregelen om at skatteposisjoner ikke kan overføres. Men *selv om* reglene er fulgt, kan disposisjonen likevel bli uten de av skattyter tilsiktede skattemessige virkninger, dersom en situasjon som beskrevet i sktl §11-7(4) foreligger. Og det er dette som er temaet i det følgende.

De skatteposisjoner som er aktuelle i henhold til sktl §11-7(4) er ”underskudd”, ”negativ saldo på gevinst- og tapskonto” og ”tom positiv saldo”. Fellesnevner for disse tre er at de ikke har tilknytning til bestemte aktiva.²⁹

2.1.3.1 Underskudd

Med ”underskudd” menes at fradragsberettigede kostnader overstiger brutto inntekter fra samme inntektskilde i regnskapsåret. I disse tilfellene gis det fradrag for underskuddet i inntekt fra andre inntektskilder, jf. Sktl §6-3(1), alternativt fremføring til et senere inntektsår. Det kan da gis fradrag i ett av de inntil ti påfølgende år etter sktl §14-6.

Sktl §11-7(4) innebærer at dersom underskuddet blir overført vesentlig av skattemessige grunner kan det overtakende/utfisjonerte selskap ikke føre underskuddet mot egne overskudd i overtagelsesåret eller i senere år.

2.1.3.2 Negativ saldo

Den neste skatteposisjonen som er nevnt er ”negativ saldo på gevinst- og tapskonto”. I en virksomhets regnskaper blir innkjøpte driftsmidler innført på saldo. Disse saldi nedskrives over tid etter bestemte satser. Som resultat av nedskrivning kan saldo være positiv eller negativ. Negativ saldo oppstår når et driftsmiddel selges for mer enn gjestående på saldo. Det oppstår da en skattepliktig men ennå ikke tidfestet gevinst. For å få full forståelse av denne

²⁹ Se Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) s.30

skatteposisjonen er det nødvendig å redegjøre i noe større grad for sammenhengen i regelverket:

Når en bedrift pådrar seg utgifter, kan disse behandles på to måter: enten kan utgiften aktiveres i regnskapet som en investering, eller den kan føres direkte til fradrag.

Når man anskaffer et driftsmiddel representerer dette en utgift (pengene som brukes), men i de fleste tilfelle også en tilsvarende varig kapitalverdi. (Den verdi driftsmiddelet representerer på kjøpers hånd). Av denne grunn er de fleste driftsmidler *aktiveringspliktige*, det vil si at skattyter må føre dem opp som aktiva i skatteregnskapet. Utgiftene til et driftsmiddel vil av denne grunn ikke være direkte fradragsberettiget slik andre utgifter er i henhold til hovedregelen i sktl §6-1.

Normalt vil et driftsmiddel synke i verdi enten som følge av slit og elde eller ved at det forbrukes i den inntektsgivende prosess. Det beløpet som er aktivert i regnskapet (historisk kostpris) gir da ikke lenger et riktig bilde av driftsmiddelets verdi for virksomheten. Det har oppstått en kostnad *innenfor skattyters økonomi*. Det er dette som er bakgrunnen for systemet med avskrivninger, som sikrer at skattyter ”innvinner” denne kostnaden løpende ved å fradragsføre den reduserte regnskapsførte skattepliktige verdi etter standardiserte satser.

Saldo-avskrivningssystemet innebærer at man beregner avskrivninger på grunnlag av det resterende beløpet etter fradrag for foregående avskrivninger.

Det finnes to grupper av saldoer, jf sktl §14-41 (4); driftsmidler som avskrives under ett, og driftsmidler hvor hvert enkelt aktivum føres på egen saldo.

I følge sktl §14-44 (2), kan skattyter ved realisasjon av driftsmiddel som saldoavskrives ta hele eller deler av vederlaget til inntekt i realisasjonsåret.

Alternativt kan han ved realisasjon av driftsmiddel trekke vederlaget fra i saldo.

Dette gjelder kun for samlesaldi. I tilknytning til samlesaldo kan derfor skatteposisjonene negativ saldo og tom positiv saldo oppstå. Om negativ saldo, se straks nedenfor. Om tom positiv saldo, se nedenfor under punkt 2.1.3.3.

Dersom utgangsverdien (realisasjonsverdien) av et driftsmiddel overstiger saldoen før nedskrivning, oppstår såkalt negativ saldo. Negativ saldo er altså en gevinst som i prinsippet er skattepliktig, men med utsatt tidfesting i forhold til hovedregelen i sktl §14-2, som hjemler beskatning i realisasjonsåret.

Ved realisasjon av driftsmiddel som skal avskrives enkeltvis skal gevinst eller tap føres på en *gevinst- tapskonto*, jf sktl §14-44(3). Konto beregnes ved å trekke gjenværende beløp på saldo fra i salgssummen.

Det som står på gevinst- og tapskontoen inntektsføres med en viss prosent hvert år. Nye gevinster og tap oppstått i året tilføres kontoen, jf sktl §14-45(2).

På bakgrunn av dette ser vi at negativ saldo kan oppstå på to måter: For det første kan skattyter få negativ saldo på samlesaldo. Av slik saldo skal en viss andel inntektsføres etter sktl §14-46.

For det andre kan negativ saldo oppstå på gevinst-tapskonto, som knytter seg til driftsmiddel på enkeltsaldo. Av slik saldo skal minst 20 prosent fradragsføres, jf sktl §14-45(4).

Vi ser etter dette at negativ saldo på gevinst – eller tapskonto som gjelder enkelt stående driftsmiddel gir (utsatt) fradragsrett, i motsetning til negativ samlesaldo som gir (utsatt) inntektsbeskatning. Etter sktl §11-7(4) er det kun førstnevnte, negativ saldo på gevinst – eller tapskonto som reguleres.

Den fordel (skatteposisjon) som kan overføres etter sktl §11-7(4), dersom vilkårene er oppfylt, er altså retten til å kreve fradrag for den del av gevinst- tapskontoen - minimum 80 prosent av saldo, jf sktl §14-45(4) motsetningsvis – som overdragende selskap ikke har hatt anledning til å kreve fradrag for etter sktl §14-45(4) ennå.

2.1.3.3 Tom positiv saldo

Den siste skatteposisjonen som omtales i sktl §11-7(4), er tom positiv saldo. Positiv saldo innebærer at driftsmidler er realisert med tap og følgelig har skattyter avskrivningsrett.

At saldoen er tom, vil si at skattyter ikke har noe driftsmiddel å knytte en avskrivning til. Det har ikke blitt foretatt noen reinvestering etter realisasjonen. Skatteposisjonen består da i en rett til å kreve det fradraget skattyter har ”til gode” på et senere anskaffet driftsmiddel.

Vi ser at både skatteposisjonen underskudd, tom positiv saldo og negativ saldo på gevinst- tapskontoen gir overtakende selskap fradragsrett.

2.1.4 De aktuelle situasjoner: fusjon og fisjon

Situasjoner hvor sktl §11-7(4) kan bli aktuell, er hvor selskaper og/eller sameier fusjonerer eller fisjonerer. Man må skille mellom fusjon/fisjon og oppkjøp. Oppkjøp innebærer at aksjer og eiendeler realiseres. Ved realisasjon overføres ikke skatteposisjoner. Eiendelene og aksjene får da ny kostpris/inngangsverdi.

Etter sktl §11-20 kan også visse andre virksomheter omdannes skattefritt ved forskrift av finansdepartementet.³⁰

Fusjon innebærer at et selskap eller et sameie overtar et eller flere andre skattesubjekter; deres eiendeler, rettigheter og forpliktelser som helhet (det vil si selskapets/virksomhetens ”innmat”) mot at aksjeeierne/ andelseierne får aksjer/ andeler som vederlag.

Fisjon vil si at et selskap eller et sameie skal deles i to eller flere selskaper, eventuelt slik at det opprinnelige selskap videreføres som en (begrenset) del. For eierne innebærer omdannelsen at de får vederlag, hovedsakelig i form av aksjer.

En virksomhets mål vil forutsetningsvis alltid være å maksimere sin inntekt. Av og til er den beste måte å oppnå dette målet på å *omdanne* virksomheten i mer rasjonelle økonomiske enheter. Fusjon eller fisjon kan derfor være velbegrunnet og ønskelig både av bedriftsøkonomiske og samfunnsøkonomiske hensyn. Målet både fra et bedriftsøkonomisk og et samfunnsøkonomisk synspunkt er maksimalt overskudd.

Bedriftsøkonomisk sett vil fusjoner typisk fremstå som ønskelige hvor et stort selskap med overskudd ønsker å ekspandere og avtaler fusjon med et lite selskap med underskudd som ønsker å bli kjøpt opp.

En annen situasjon er hvor to likeverdige selskap ønsker å slå seg sammen. Kanskje åpner sammenslutningen for mer rasjonell eller effektiv drift, eller selskapene ønsker å dra gjensidig nytte av hverandres opparbeidede goodwill. Ønsket om fusjon kan også skyldes interesse i å utnytte hverandres innbyrdes compatible skatteposisjoner.

³⁰ Jf finansdepartementets forskrift av 19. november 1999 nr 1158 §§11-20-1 til 11-20-10.

Ved fisjon er det i utgangspunktet *en* virksomhet som ønsker å omorganiseres inn i mindre enheter, med salg til ekstern virksomhet av deler av opprinnelig virksomhet.

Alternativet til fusjon eller fisjon etter sktl §§11-1 til 11-10 eventuelt omdannelse etter sktl §11-20 jf forskriften, er at den ene virksomhet (eventuelt flere i fellesskap) *kjøper opp* den (de) andre virksomheters eiendeler (aktiva).

Et regulert oppkjøp (realisasjon) vil innebære inntektsbeskatning eventuelt tapsfradrag for selger etter henholdsvis sktl §5-30(1) (fordel) eller sktl §6-2(1) (tap). Ved realisasjon skjer automatisk endring av eiendelenes kostpris, og denne automatikken hindrer overføring av skatteposisjon.

Det er fra et samfunnsøkonomisk synspunkt heldig å legge til rette for størst mulig bedriftsøkonomisk overskudd. Med hensyn til å sikre statens skattefundament er bedriftsøkonomisk ønskelige omstillinger alltid samfunnsøkonomisk ønskelige. Skattereglene bør derfor ikke stille hindringer i veien for slike ønskelige omstillinger. Unntaket er hvor omstillingen er hovedsakelig skattemessig motivert.

På denne bakgrunn ønsket lovgiver å gjøre et unntak fra det skatterettslige utgangspunkt om at overdragelse av eiendeler og rettigheter og ombytting av aksjer anses som realisasjon og utløser beskatning for selskap og aksjonærer, jf sktl §11-7.

2.1.5 Kravet til skattemessig kontinuitet

Til tross for det alminnelige utgangspunkt om skatteplikt ved overdragelse av formuesgjenstander, har retts- og ligningspraksis lagt til grunn at fusjon og fisjon på visse vilkår kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning av partene. Vilkåret for slik ”skattefri” fusjon og fisjon, er at det opprettholdes kontinuitet med hensyn til regnskapsmessige verdier på overførte eiendeler mv. Kravet til kontinuitet er lovfestet i sktl §11-7.

Grunnen til kontinuitetsunntaket i sktl §11-7 er at ved fusjon videreføres overdragende selskap i en viss forstand i det overtakende. I fisjonstilfellene videreføres det opprinnelige selskap i hver og et av de nye. På denne måten er

skattesubjektiviteten i en viss forstand intakt, i motsetning til situasjonen ved oppkjøp, hvor opprinnelig virksomhet anses opphørt.

Kontinuitetsregelen er altså både et unntak fra hovedregelen om at skatteposisjoner ikke kan overføres - det vil si en rettighet for selskapet - og på samme tid et krav som må være oppfylt for at selskapet skal kunne unngå realisasjonsbeskatning. Er vilkåret om kontinuitet ikke oppfylt, kommer unntaksregelen ikke til anvendelse og man må falle tilbake på hovedregelen om realisasjonsbeskatning ved overføring av formuesgjenstand.

Kravet til kontinuitet gjelder på plan: Både selskapet som sådan og eierne må følge reglene. For selskapets del er dette hjemlet i sktl §11-7(1) og for eierne i sktl §11-7(2) og (5).

Når det gjelder kontinuitetskravet for selskapet er det formulert som et krav om at overtakende selskap skal: ”videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres.” I dette ligger at overtakende selskap verken får oppskrivningsrett eller nedskrivningsplikt på sitt avskrivningsgrunnlag (saldo) i forbindelse med omdannelsen.

Videre heter det: ”Overdragende selskaps øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av det overtakende selskap”

Kontinuitetskravet for selskapets eiere er som nevnt hjemlet i sktl §11-7(2) og (5). I sktl §11-7(2) heter det: ”Samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt for skattyters vederlag i form av aksjer settes lik skattyters samlede inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer i overdragende selskap.”

I dette ligger at latent gevinst eller tap i forbindelse med realisasjonen ikke anses realisert (innvunnet/tapt). Gevinst blir således ikke beskattet, og det kan ikke kreves fradrag for tap.

Av sktl §11-7(5) følger det at eventuelt endret skattemessig verdi på andelen som følge av fusjonen eller fisjonen skal ses bort fra. Det blir ”korrigert for” denne eventuelle forskjell, jf sktl §11-7(5) første punktum jf sktl §10-44(3) første punktum.

Begrunnelsen for at lovens regler gir adgang til ”skattefri” omdannelse – (i virkeligheten er ikke disposisjonen skattefri, skatteplikten blir kun utsatt ved at den ikke anses som en realisasjon som ville utløse skatteplikt etter hovedregelen

om tidfesting i sktl §14-2(1), skatteplikten *overtas* derfor av det overtakende selskap) – er som nevnt kontinuitetsregelen.

Hensynet bak regelen er at samfunnsøkonomisk ønskelige omdannelser/effektiviseringer ikke bør hindres av skattereglene. Dette ville stride mot disse reglenes grunnleggende fiskale formål. I forarbeidene heter det om begrunnelsen for kontinuitetsvilkåret:

”At fusjon og fisjon av selskaper er blitt akseptert uten umiddelbar beskatning av partene, må ses på bakgrunn av en presumsjon for at omorganiseringer og endrede selskapsstrukturer er bedriftsøkonomisk lønnsomt... Samfunnsøkonomisk kan dette også være ønskede transaksjoner... Med en umiddelbar beskatning av slike transaksjoner må det antas at en del av disse ikke hadde blitt gjennomført, idet et skattekrav svekker lønnsomheten ved endringen.”³¹

Kontinuitetstankegangen antas å gi rettferdige og riktige løsninger når man ser virksomheten *over tid*; ved en omdannelse blir bedriften fri gevinstbeskatning ved neste omdannelse går den kanskje glipp av et tapsfradrag .

2.1.6 Motivasjon

Det tredje vilkåret for at sktl §11-7(4) skal komme til anvendelse er at skattyters motivasjon er av slik art at det er ”sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon” (underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo) ”er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen”.

Hvorvidt det er ”sannsynlig” at motivasjonen er av en slik art sktl §11-7(4) krever, kommer an på hvilken grad av sannsynlighetsovervekt bestemmelsen krever. I den grad det er gjenstand for tvil hvilken grad av sannsynlighet som kreves etter loven, må forarbeider og praksis undersøkes for å presisere regelens innhold. Det skal gjøres nærmere rede for kravet til sannsynlighet både etter den lovfestede og den ulovfestede regel nedenfor under punkt 3.1.1.

Hva som ligger i ”overveiende motiv” må på samme måte belyses ut fra forarbeider og praksis, i den grad lovteksten selv ikke gir et entydig svar. Kravet til motiv både etter den lovfestede og den ulovfestede regel behandles i punkt 3.1.2 – 3.1.4.

³¹ Jf Ot.prp.nr.71(1995-1996) s.20

Et annet spørsmål er hvilke momenter som er relevante ved tolkningen av sktl §11-7(4) med sikte på å fastslå skattyters motivasjon. Det er i rettspraksis omkring den ulovfestede omgåelsesnorm gitt uttrykk for at kun objektive momenter er relevante, jf for eksempel Rt-1999-946 *ABB-dommen*, Hvor det heter: ”lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.” I hvilken grad dette er annerledes etter sktl §11-7(4) skal drøftes nærmere nedenfor under punkt 3.2.

2.2 Den ulovfestede omgåelsesregel

Utgangspunktet i skatteretten er at man bygger på skattesubjektenes faktiske disposisjoner og rettslige forhold, for eksempel valg av selskapsform, kontraktstype og for øvrig valg av gunstigste løsning skattemessig. Det aksepteres i utgangspunktet at skattyter foretar disposisjoner med sikte på å minimalisere sin skattebyrde. Dette kalles gjerne innrettelse. I prinsippet aksepteres også de tilsynelatende ”ulogiske” disposisjoner.

Selv om skattyters disposisjoner skulle fremstå som risikable, irrasjonelle eller til og med tapsbringende er dette altså i prinsippet ikke relevant ved den skattemessige behandling av disposisjonene. Myndighetene foretar ingen sensurering av disposisjoner med henblikk på å fastslå deres eventuelle nødvendighet eller hensiktsmessighet. Det forutsettes at skattyter selv ønsker å maksimere sin inntekt og å minimere sine utgifter.

Bedriftsbeskatningen i Norge påvirker i vesentlig grad bedriftens resultater. Bedriftenes overskudd er gjennomgående små, 0-5% avkastning av investert kapital er normalt. Skatt på overskudd i virksomhet er 28%³². For bedriftene har derfor skatten stor betydning når de planlegger økonomiske disposisjoner.

Det er vesentlig å skille mellom fullt ut legitim økonomisk planlegging og de illojale forsøk på å omgå skattelovgivningen for å minimalisere skatt.

³² Jf Stortingets skattevedtak av 02.12.2002 nr.1579 for inntektsåret 2003, §3-3.

2.2.1 Behovet for en generell gjennomskjæringsregel

I en rekke tilfeller foretar skattyter privatrettslige disposisjoner som tilsynelatende utelukkende gjøres for å oppnå skattemessige fordeler. Disposisjonen fremtrer da som en form som er valgt av skattyter for å oppnå skattemessig besparelse, og som savner realitet utover dette formålet. Disposisjonen mangler forretningsmessig begrunnelse. I slike tilfeller vil ligningsmyndighetene typisk stille spørsmål om skattyters disposisjoner er lojale.

I doktrinen om den ulovfestede omgåelsesnorm er ikke anvendelsesområdet til normen begrenset til kun å gjelde ved spesielle disposisjoner eller for spesielle skatteposisjoner. Formålet med normen er at den i prinsippet skal gjelde ved enhver illojal disposisjon. Det nærmere innhold av gjennomskjæringsregelen drøftes nedenfor, under punkt 2.2.2.

For å forstå behovet for en ulovfestet gjennomskjæringsregel, kan man se på alternativet til en slik regel: Dersom alle tenkelige tilfeller som kan oppstå i skatteretten skulle reguleres ved positiv lovgivning, ville lovreglene etter hvert bli meget detaljerte og nærmest uoverskuelige. Et uoversiktlig regelverk er i seg selv en fare for rettsikkerhet og skattefundament.

Det vil dessuten ikke være mulig å lovregulere ethvert tenkelig tilfelle innen skatteretten. Lovgiver kan ikke forutse ethvert handlingsalternativ en bedrift kan stå ovenfor. Selv om det hadde vært mulig å regulere alle tenkelige tilfeller ved lov, ville muligheter for omgåelse likevel vært til stede, da flere lover skaper flere valgmuligheter, og flere valgmuligheter øker mulighetene for illojale disposisjoner/omgåelsesforsøk.

På denne bakgrunn er det behov for en gjennomskjæringsregel, som supplerer den generelle skattelovgivning med en adgang til i visse tilfeller å benytte en mer skjønnsmessig og fleksibel regel.

Formålet med en generell ulovfestet gjennomskjæringsregel må være å regulere alle økonomiske disposisjoner på en fullstendig måte. Omgåelsesforsøk kjennetegnes ved at skattyter forsøker å unngå skatt på forhold han under normale omstendigheter ville blitt beskattet for, ved å føre forholdet inn under en annen privatrettslig betegnelse eller form enn det hører hjemme under etter den underliggende økonomiske realitet. På denne måten havner disposisjoner utenfor skatteregler de normalt skulle falt inn under. (Eventuelt omvendt.)

Gjennomskjæringsregelen gir myndighetene adgang til å skjære gjennom disposisjonens privatrettslige form, klassifisere den etter sin økonomiske realitet, og derved plassere disposisjonen inn under den regel der den etter sitt innhold hører hjemme.

2.2.2 Oversikt over rettspraksis

Den ulovfestede omgåelsesnormen er utviklet i høyesteretts praksis over lang tid. Herunder følger en oversikt over hovedtrekkene i utviklingen³³. Det skal i dette punkt gis et overblikk over dommer knyttet til den ulovfestede omgåelsesnorm, før jeg i kapittel 3 går nærmere inn på enkelte dommer som har relevans for sammenligningen mellom sktl §11-7(4) og den ulovfestede regel.

De første dommene som gjaldt gjennomskjæring, dukket opp i 1920-årene. Spørsmålet i disse dommene var hvorvidt det var foretatt salg av samtlige eller de fleste aksjer i et selskap ("sale of control") eller salg av selskapets innhold, det vil si virksomhet eller eiendeler ("sale of assets"). Som eksempler nevnes dommene i Rt-1921-462, Rt-1924-435, Rt-1927-1064 og Rt-1927-1078.

Problemstillingen i disse dommene er beslektet med dagens problematikk om hvorvidt fusjon eller fisjon innebærer realitet eller kun er en valgt form. Dette spørsmålet reguleres i dag delvis av sktl §11-7(4), ved de der angitte skatteposisjoner, og delvis av den ulovfestede omgåelsesnorm, som supplerer sktl §11-7(4) ved andre posisjoner/disposisjoner enn de i lovbestemmelsen omtalte.

På 1960- tallet ble gjennomskjæringsregelen igjen aktuell i forbindelse med spørsmålet om transaksjoner vedrørende *skatteposisjoner* (se foran under punkt 2.1.3.) Se som eksempel Rt-1961-1195, Rt-1963-478, som gjaldt fremføring av underskudd, og Rt-1966-1189, som gjaldt fremføring av et betinget skattefritak. Slike situasjoner reguleres i dag av sktl §11-7(4) i fusjons- og fisjonstilfelle.

I 1970- og 1980-årene var gjennomskjæring aktuelt i flere tilordningssaker. Som eksempel på avgjørelser av denne type kan nevnes

³³ Dommene er fritt utvalgt etter Aarbakkes analyse gjengitt i Ot.prp.nr 16 (1991-1992)

Rt-1971-264 *Kiellanddommen*³⁴ - Rt-1976-302, Rt-1978-60, Rt-1982-789 og Rt-1982-654. Denne type situasjoner reguleres fremdeles av den ulovfestede omgåelsesnorm.

Som man ser er både den ulovfestede regel og praksis rundt denne knyttet til mange og ulikeartede tilfeller til forskjell fra sktl §11-7(4), som kun er avgrenset til å gjelde ved fusjons- eller fisjonstilfellene. Imidlertid vil vilkårene for at de to regelsettene skal komme til anvendelse for øvrig være sammenlignbare.

På bakgrunn av den foreliggende rettspraksis omkring den ulovfestede omgåelsesnorm, ble Magnus Aarbakke gitt i oppdrag å utrede normens nærmere innhold.³⁵ Jeg vil i det følgende gjøre rede for noen hovedtrekk i Aarbakkens utredning som er av relevans for denne oppgaven :

Aarbakke avgrenser først mot *skatteunndragelser*, i betydningen å gi uriktige opplysninger, *innrettelse* og *skatteplanlegging*.³⁶

Som nevnt ovenfor er det helt legitimt at en skattyter foretar disposisjoner som gir skattemessige fordeler så lenge dette ikke er (nærmest) det eneste formålet med disposisjonen. Det er dette som ligger i uttrykkene *innrettelse* og *skatteplanlegging*. Men som understreket av Aarbakke, er ikke overgangen mellom tilfellene skarp.

I rettspraksis *etter* Aarbakkens utredning er normen presisert på denne måten, i Rt-1999-946 *ABB-dommen*, som har fått massiv tilslutning i senere dommer³⁷ :

” Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot

³⁴ Se punkt 3.2.1.3 for sammendrag av dommen.

³⁵ Utredningen er i sin helhet inntatt i Ot.prp.nr 16 (1991-1992), ”Oppfølging av skattereformen 1992”, i punkt 4.2. Bakgrunnen for utredningen var det pågående arbeidet med å lovfeste en generell omgåelsesnorm. Forslaget til lovfestelse av generell omgåelsesnorm ble ikke vedtatt.

³⁶ Se proposisjonen s. 39

³⁷ Se nedenfor, blant annet under punkt 3.1.3 og 3.2.1.4.

skattereglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.”

Hva saken gjaldt: Et morselskap solgte mer enn 99% av aksjene i datterselskapet Datterselskapet hadde verken aktivitet eller realaktiva på salgstidspunktet men betydelige skattefrie avsetninger og negative saldi. Ligningsmyndighetene regnet datterselskapet som oppløst, og beskattet morselskapet etter sktl (1911) §32 tredje ledd. Ligningsmyndighetene fikk medhold, dissens 4-1 i Høyesterett.

Aarbakke angir syv hovedtilfeller hvor anvendelse av normen kan bli aktuelt, fritt oppsummert som følger:³⁸

1. Ved spørsmål om den valgte selskapsform *juridisk person* innebærer realitet.

2. Ved spørsmål omkring *transaksjoners eksistens og realitet*.

3. Ved spørsmål om enkeltposters *tilordning* til bestemte skattesubjekter.

4. Hvor enkeltposter *overføres* fra et skattesubjekt til et annet etter at posten er opptjent eller pådratt. Sktl §13-1 regulerer nå en del slike tilfeller. Også sktl §11-7(4) regulerer på sitt område spørsmål om overføring. I atter andre tilfeller er det fremdeles den ulovfestede omgåelsesnorm som er hjemmel for gjennomskjæring.

5. Ved spørsmål om korrekt *prissetting av ytelser* (internprisningsproblemet). Dette spørsmålet reguleres i dag av sktl §13-1.

6. Ved spørsmål om transaksjoners *karakter og nærmere klassifisering*.

7. Ved spørsmål om *de skattemessige virkningene av en reell transaksjon*.

Som eksempel på tilfeller som faller inn under punkt 7 nevnes situasjonen hvor ”Partene i transaksjonen innretter denne med sikte på en bestemt skattemessig virkning, og det er denne virkningen som er det vesentlige for partene.”³⁹ Denne situasjonen er nå for overføring av skatteposisjoner ved fusjon eller fisjons vedkommende lovregulert ved sktl §11-7(4).

De nevnte hovedtilfeller er som påpekt av Aarbakke ikke uttømmende.⁴⁰ Tilfellene overlapper hverandre dessuten, og flere tilfeller kan tenkes og opptre i en og samme sak. Det er særlig tilfeller som faller inn under punkt 4 og 7 som i

³⁸ Se proposisjonen s. 39 og 40.

³⁹ Jf Ot.prp.nr 16 (1991-1992) s.40

⁴⁰ Se Ot.prp.nr 16 (1991-1992) s. 39

dag reguleres av sktl §11-7(4), dersom vilkårene for å anvende bestemmelsen er til stede.

2.2.3 Lojalitetsvurderingen

Som påpekt av Aarbakke⁴¹, er det vanskelig å gi en sammenfattende beskrivelse av de vilkår for gjennomskjæring som er lagt til grunn i praksis. Dette skyldes at normen kommer inn på kryss og tvers i skatteretten. Den ulovfestede omgåelsesnorm representerer en standard som i utgangspunktet skal gjelde uten avgrensninger til bestemte tilfeller. På denne bakgrunn kan vurderingen etter normen bli forskjellig, alt etter hvilket konkret tilfelle som er aktuelt.

Som nevnt er det først og fremst tilfellene av reelle transaksjoner som i dag er (delvis) kodifisert i sktl §11-7(4). At en transaksjon er ”reell” innebærer at det ikke hersker tvil om klassifikasjon av transaksjonen. Partene har ment å gjennomføre en transaksjon av den type som er betegnet i bestemmelsen, og transaksjonen er utført på korrekt måte. Det er transaksjonens egenverdi, eventuelt partenes motiv med transaksjonen det stilles spørsmål om.

Når det gjelder reelle transaksjoner er det ikke utviklet noen detaljert doktrine som gir en lettfattelig fremstilling av vilkårene for gjennomskjæring. Dette er det ikke grunnlag for, som følge av variasjonen i tilfeller som kan falle innenfor denne kategorien.

Det kan imidlertid nevnes noen hovedtrekk som fremtrer som resultat av gjennomgangen av en serie saker hvor Høyesterett har vurdert skattyters disposisjoner i lys av hvorvidt disposisjonen er overveiende skattemessig motivert. Dette blir gjerne kalt *lojalitetsvurderingen*:

Det som nevnes som gjennomgående hovedtrekk, er at det ikke legges vekt på subjektiv hensikt hos skattyter, men på forholdene slik de ”objektivt sett fremtrer”. Det avgjørende er hvorvidt ”transaksjonene har en viss egenverdi ut

⁴¹ Se Ot.prp.nr 16 (1991-1992) s. 41

over det å spare skatt, og om transaksjonene fremtrer som illojale eller urimelige i forhold til skattelovgivningen.”⁴²

Som eksempel kan nevnes Rt-1999-946 *ABB-dommen*, hvor Høyesterett gir en generell omtale av den ulovfestede omgåelsesnormens innhold⁴³. Av dette sitatet fremgår det at normen innebærer en objektiv vurdering av transaksjonen(e). I andre Høyesterettsdommer er inntrykket at også subjektive momenter kan tillegges vekt. Dette skal drøftes nærmere under punkt 3.2.1.2.

Det er imidlertid på det rene at sitatet fanger opp sentrale sider ved normens innhold, og det er kanskje det nærmeste Høyesterett har kommet å definere normen. Denne oppgaven vil ta utgangspunkt i definisjonen i *ABB-dommen*, da denne er hyppig sitert i senere teori og praksis og antas å gi autoritativt uttrykk for gjeldende oppfatning av den ulovfestede omgåelsesnorm.

Sammenfatningsvis kan det sies at normen inneholder to hovedmomenter, som må ses i sammenheng, nemlig transaksjonens virkninger utover de skattemessige, og transaksjonens forhold til skattereglenes formål (lojalitetsvurderingen).

Det kan spørres om disse to momentene skal oppfattes som to atskilte vilkår for at det skal foreligge omgåelse, eller om de skal omfattes som de to sentrale momentene i en helhetsvurdering.⁴⁴ I Rt-1997-1580 *Zenithdommen* forutsettes det at det dreier seg om momenter i en helhetsvurdering. I Rt-1999-1347 *Øverbyedommen* er inntrykket at retten betrakter momentene som atskilte vilkår. (Da transaksjonen ikke ble ansett å stride mot skattereglenes formål, var det unødvendig å ta definitivt standpunkt til hvorvidt transaksjonens virkninger ut over de skattemessige var tilstrekkelige til å utelukke gjennomskjæring.)

2.3 Virkninger av at reglene kommer til anvendelse

Konsekvensene av anvendelse av den lovfestede og den ulovfestede regel kan være forskjellige. Det er på selskapsnivå at forskjellen trår tydelig frem. Ved

⁴² Se Ot.prp.nr 16 (1991-1992) s. 41

⁴³ Se sitatet ovenfor under punkt 2.2.2

⁴⁴ Se Zimmer, s. 56

anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnorm på fusjon eller fisjon er hovedregelen at hele den selskapsrettslige transaksjon faller bort.

I prinsippet berøres ikke disposisjonens privatrettslige følger av gjennomskjæring. Følgen vil kun være at den tilsiktede skattemessige virkning uteblir.

Omgåelsesnormens *rettsvirkning* kan være av to slag:

” Enten kan virkningen være at det saksforhold som bedømmes skal falle inn under en tyngende lovregel som er (forsøkt) omgått. Eller virkningen kan være at det saksforhold som bedømmes, faller utenfor en begunstigende regel som er (forsøkt) utnyttet”⁴⁵

Følgen av ulovfestet gjennomskjæring blir altså at disposisjonen får virkning etter sitt økonomiske *innhold*, i motsetning til etter sin privatrettslige *form*. Gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnorm vil innebære ”et skattemessig generaloppgjør der alle berørte aktiva anses realisert og utdelt til eierne, og deretter skutt inn til markedsverdi i nye selskaper.”⁴⁶

Også etter sktl §11-7(4) er følgen av gjennomskjæring at det reelle forholdet legges til grunn. Virkningene blir likevel mer begrenset enn ved anvendelse av den ulovfestede regel.

Ved anvendelse av sktl §11-7(4) alene vil fusjonen eller fisjonen for øvrig bli skattemessig godkjent, og andre skatteposisjoner enn de i bestemmelsen nevnte videreføres etter de vanlige regler.

Som man ser kan den ulovfestede omgåelsesnorm ha langt mer omfattende konsekvenser enn sktl §11-7(4). Kanskje er dette noe av bakgrunnen for lovfesting av en begrenset gjennomskjæringsregel. Kan hende oppfyller sktl §11-7(4) behovet for en viss proporsjonalitet mellom mål og midler, ved å tillate delvis gjennomskjæring av en transaksjon.

I Rt –2000-1865 *Xantippedommen*⁴⁷, holdes imidlertid muligheten åpen for delvis gjennomskjæring også etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Det heter her at: ”Det vil bero på omstendighetene om det finner sted en hel eller delvis tilsidesettelse.”

⁴⁵ Se Magnus Aarbakke, *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem* i Lov og Rett 1970 s. 5

⁴⁶ Se Ot.prp.nr.71(1995-1996) s.30

⁴⁷ Se sammendrag av dommen nedenfor under punkt 3.1.3

Dette kan antyde at den ulovfestede omgåelsesregel er gjenstand for påvirkning fra sktl §11-7(4). Det er imidlertid ikke sikre holdepunkter i dommen for å fastslå en slik påvirkning. Kanskje ser Høyesterett behovet for proporsjonalitet som et reelt hensyn uavhengig av sktl §11-7(4).

Gjennomskjæring etter den ulovfestede regelen har altså som utgangspunkt mer omfattende virkninger enn gjennomskjæring etter sktl §11-7(4). Rt-2000-1865 åpner muligens for mellomløsninger mellom hel omgjøring og den begrensede gjennomskjæring etter sktl §11-7(4).⁴⁸ Spørsmålet blir hvilke følger forskjellen i virkninger får for tolkningen av de to regelsett. Dette vil jeg komme tilbake til nedenfor, blant annet under punkt 3.1.1.1 , 3.1.2.1 og 3.1.4.

⁴⁸ Se Ole Gjems- Onstad, *Norsk bedriftsskatterett* (2002) s. 1078.

3 Sammenligning mellom vilkårene for anvendelse av den lovfestede og den ulovfestede omgåelsesregel

3.1 Er sktl §11-7(4) en strengere regel enn den ulovfestede omgåelsesregel?

Spørsmålet om hvilken regel som er den strengeste krever forklaring av hva som ligger i at den ene er ”strengere” enn den andre. Slik jeg bruker ordet, betyr det at den strengeste regel er den som har lavest terskel for gjennomskjæring. Det er den regelen som har lavest terskel for gjennomskjæring som vil være den strengeste sett fra skattyters synspunkt.

Det finnes lite praksis angående sktl §11-7(4) og paragrafens forløpere. Det finnes ikke høyesterettsdommer, men en del lignings - og underrettspraksis foreligger. Det foreligger derimot en rekke høyesterettsdommer som utgjør den ulovfestede regelen. I det følgende vil praksis belyses i den grad det er relevant for sammenligning av reglene.

Jeg vil ta utgangspunkt i ordlyden i lovteksten, på grunn av dens presise betegnelser. Ordlyden vil deretter holdes opp mot de mer tentative formuleringer i rettspraksis og doktrine rundt den ulovfestede omgåelsesnorm.

Et spørsmål er hvorvidt den lovfestede omgåelsesregelen inkluderer eventuelle ulovfestede vilkår fra *før* lovtekstens vedtakelse som kommer til anvendelse sammen med den. Dette er også et spørsmål om hvordan formuleringene i ulovfestet rett er ivaretatt i sktl §11-7(4). (Se nærmere under 3.1.6 om dette).

Det blir også spørsmål om man kan komme til at en disposisjon er lojal etter den ulovfestede regel, og illojal etter sktl §11-7(4). Dette er kjernen i spørsmålet om hvorvidt den lovfestede regelen er strengere enn den ulovfestede. Dette vil bli undersøkt nedenfor i punkt 3.1.1 til 3.1.7.

3.1.1 Kravet til sannsynlighet

Spørsmålet i dette punktet er hvorvidt sannsynlighetskravet etter sktl §11-7(4) er strengere enn etter den ulovfestede omgåelsesnorm. Dette reiser to hovedproblemstillinger. For det første: Hva som kreves av sannsynlighetsovervekt. For det andre: Hvem som må tilveiebringe sannsynligheten som kreves. Den andre problemstillingen kalles ofte spørsmålet om *bevisbyrde*. Jeg drøfter først kravet til sannsynlighetsovervekt, deretter kravet til bevisbyrde

3.1.1.1 Sannsynlighetsovervekt

Kravet etter sktl §11-7(4) er at det må være ”sannsynlig” at skattyter har overveiende skatterettslig motiv for disposisjonen. En språklig tolkning av ordet tilsier at det da må være *mer* sannsynlig at dette har vært motivet enn at et annet motiv har vært det overveiende, altså sannsynlighetsovervekt.

Av forarbeidene fremgår det at sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig: ”Ved sannsynlighetsvurderingen skal det tas utgangspunkt i det som objektivt sett fremstår som det mest sannsynlige overveiende motiv.”⁴⁹

I Rt-1966-1189 *Bergesendommen* uttalte Høyesterett at det var ”ikke tvilsomt” at transaksjonen var skattemessig motivert. Retten skar derfor gjennom transaksjonen på ulovfestet grunnlag. Dette synes som et strengere krav enn (alminnelig) sannsynlighetsovervekt.

Hva saken gjaldt: Et selskap solgte sine eiendeler til en kommune, og omtrent samtidig samtlige aksjer til ny aksjonær, (Bergesen). Bergesen krevde betinget skattefritak etter landsskatteloven §45, åttende ledd men fikk ikke medhold, da det ble ansett som at det i realiteten var fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefritak som ble overført ved salget av aksjene. Dette fordi det overførte selskap ble betraktet som ”tomt” og uten egenverdi.

Spørsmålet er hvorvidt lovfestingen av en gjennomskjæringsregel med lavere terskel for gjennomskjæring har påvirket praksis rundt den ulovfestede regel i retning av en lavere terskel også her. Ser man på rettspraksis etter lovfestingen, synes ikke terskelen for gjennomskjæring å ha blitt lavere, jf Rt-1997-1580 *Zenithdommen*.

⁴⁹ Jf Ot.prp. nr.71 (1995-1996) s.72

I Rt-1997-1580 *Zenithdommen*, der den ulovfestede gjennomskjæringsregelen var påberopt fra ligningsmyndighetenes side, ble kravet avvist av Høyesterett da den ikke fant det ”innlysende” at disposisjonen stred mot reglenes formål eller var illojal mot disse. Det ble krevd ”en ganske åpenbar motstrid” mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelser før gjennomskjæring kunne bli aktuelt. Dette synes å være et strengere krav enn (alminnelig) sannsynlighetsovervekt, i likhet med kravet i Rt-1966-1189 *Bergesendommen*.

Hva saken gjaldt: Et selskap (Zenith), solgte alle aksjene i selskapet, hvis aktiva hovedsakelig besto i finansaktiva og passiva av skattefrie fondsavsetninger.

Ligningsmyndighetene anså overdragelsen som et salg av skatteposisjoner i strid med avsetningsreglenes formål, og så for skattekreditteens vedkommende bort fra den.

Ligningen ble opphevet.

Senere rettspraksis angjeldende den ulovfestede omgåelsesnormen tar ikke avstand fra formuleringen i Rt-1997-1580 *Zenithdommen*, men gjentar den heller ikke. I Rt-1999-946 *ABB-dommen* lot retten det være avgjørende hvorvidt de skattemessige virkningene ”fremtrer som” hovedsaken. Domstolen vurderte også hvorvidt det skatterettslige resultat ved å følge skattyters valgte form ”fremtrer som” stridende mot skattereglenes formål.⁵⁰ I denne saken tillot Høyesterett gjennomskjæring.

Det kan synes som ABB-dommen legger til grunn et svakere overvektskrav enn *Zenithdommen*. Imidlertid tror jeg ikke det er rettens mening å fravike *Zenithdommen* på dette punktet, da det påpekes at det avvikende resultat i ABB-dommen skyldes *faktiske omstendigheter* ved sistnevnte.

Med bakgrunn i de konkrete uttalelser i Rt-1997-1580 *Zenithdommen*, jf særlig kravet til en ganske ”åpenbar” motstrid, er det antagelig slik at det kreves mer av sannsynlighet for å anvende den ulovfestede enn den lovfestede regelen. Dette støttes også av uttalelsene i forarbeidene om at bakgrunnen for å lovfeste en særlig gjennomskjæringsregel for visse skatteposisjoner var å gi ligningsmyndighetene adgang til å ”gripe noe lettere inn” på dette begrensede område.⁵¹

⁵⁰ Se hele sitatet ovenfor under punkt 2.2.2

⁵¹ Se Ot.prp.nr 71(1995-1996) s. 30 nederst

Ved å lovfeste gjennomskjæringsregelen imøtekommes behovet for forutberegnelighet. Ved tolkning av lovteksten må man foreta en interesseavveining mellom på den ene side hensynet til denne forutberegneligheten og på den annen side hensynet til bestemmelsens håndterbarhet. Reelle hensyn taler da for å tolke lovbestemmelsen slik at det er enkel sannsynlighetsovervekt som kreves, da dette harmonerer best med lovtekst og forarbeider.

Også det faktum at sktl §11-7(4) har mindre inngripende følger enn den ulovfestede omgåelsesnorm⁵², taler for at terskelen for å anvende den lovfestede regel er lavere enn for den ulovfestede.

Zenithdommen viser at praksis angående den ulovfestede omgåelsesnorm ikke er blitt påvirket av sktl §11-7(4) med hensyn til kravet til sannsynlighet. Det gjenstår å se hvorvidt påvirkning vil gå den andre vei; at sktl §11-7(4) tolkes mindre strengt på grunn av praksis rundt den ulovfestede regel. Gjems – Onstad antar at dette vil skje.⁵³

3.1.1.2 Oppsummering angående kravet til sannsynlighetsovervekt

Etter mitt syn har ikke praksis rundt den ulovfestede omgåelsesnorm blitt strengere etter lovfestingen, og det må da legges avgjørende vekt på uttalelsene i forarbeidene om at det var tilsiktet at lovbestemmelsen skulle gi lettere gjennomskjæringsadgang enn den ulovfestede regel ga.⁵⁴

Jeg konkluderer med at kravet til sannsynlighetsovervekt er strengere etter den ulovfestede omgåelsesnorm enn etter sktl §11-7(4). Sktl §11-7(4) representerer derfor en strengere regel - sett fra skattyters synspunkt - enn den ulovfestede omgåelsesnorm.

3.1.1.3 Bevisbyrde

Ofte er det ikke tvil om hvor mye som skal kreves av bevis for skattyters motiver. Spørsmålet er da hvem som må skaffe de eventuelle bevis til veie. Dette kan kalles spørsmålet om *bevisbyrde*.

⁵² Jf ovenfor under punkt 2.3.

⁵³ Se Gjems - Onstad, s.1078

⁵⁴ Se Ot.prp.nr 71(1995-1996) s. 30 nederst

Ordet ”bevisbyrde” brukes i flere forskjellige betydninger. For det første brukes ”bevisbyrde” om plikten til å tilbakevise en fremsatt påstand for å forhindre at påstanden legges til grunn som endelig resultat. Dette er den subjektive bevisbyrde, og den kan ”sprette” frem og tilbake mellom partene under prosessens gang.⁵⁵

For det andre brukes ”bevisbyrde” om den objektive bevisbyrde. Dette er de regler som angir hvor høy grad av sannsynlighet det må være for en kjensgjerning for at den skal kunne legges til grunn for en rettslig avgjørelse. (l.c.) Hovedregelen er at den objektive bevisbyrden hviler på den som fremmer et krav.

3.1.1.4 Ordlyd og forarbeider om bevisbyrden etter sktl §11-7(4)

Ordlyden i sktl §11-7(4) gir anvisning på at hovedregelen om objektiv bevisbyrde gjelder. I bestemmelsen heter det at retten til å videreføre skatteposisjoner ”faller bort” dersom utnyttelse av slik posisjon er det sannsynlig overveiende motiv. Dette indikerer at retten består inntil eventuelt slikt motiv er gjort sannsynlig. Utgangspunktet er altså at det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden.

I forarbeidene finnes følgende uttalelse vedrørende bevisbyrden:

”For at skatteposisjoner skal kunne videreføres etter en ellers skattefri fusjon eller fisjon, må skattyter kunne sannsynliggjøre eksistensen og omfanget av andre motiver for selskapsomorganiseringen som overskygger de skattefordeler som følger av at skatteposisjonene videreføres.”⁵⁶

Gjems- Onstad⁵⁷ mener at forarbeidene her legger opp til en snudd bevisbyrde og påpeker at dette mangler støtte i lovteksten.

Meningen har kanskje ikke vært å snu bevisbyrden, men kan like godt leses som en presisering av hva som skjer når den subjektive bevisbyrde etter alminnelige regler snus. Som forarbeidene sier skal jo ”utgangspunkt” tas i det

⁵⁵ Se Jo Hov, *Rettergang I* (1999) s. 261

⁵⁶ Se Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s.72

⁵⁷ Se Gjems – Onstad , s. 1074

som objektivt sett fremstår som det mest sannsynlige motiv. Det er først når dette utgangspunktet taler i skattyters disfavør, at hans plikt til å sannsynliggjøre blir aktuell. (Den subjektive bevisbyrden ”flyttes over på skattyter.”)

Til støtte for Gjems- Onstads syn kan dog anføres at det ville være unødvendig å si noe om dette i forarbeidene dersom meningen bare var å presisere hovedregelen om bevisbyrde. Også andre steder i forarbeidene⁵⁸ er det anført som en ligningsmessig effekt av den lovfestede gjennomskjæringsregel at ”skattyterne må kunne sannsynliggjøre” eksistensen og omfanget av et hovedmotiv utover det skattemessige.

Avgjørende er imidlertid – som også Gjems- Onstad påpeker – ordlyden, som synes å legge hovedregelen om objektiv bevisbyrde til grunn, jf ovenfor.

3.1.1.5 Rettspraksis om bevisbyrden etter den ulovfestede omgåelsesnorm

I Rt-1994-912 *Hovddommen* er det uttalt at skattyter ikke har kunnet ”påvise” noe formål utover det skatterettslige. Dette antyder en omvendt bevisbyrde i saker angående den ulovfestede omgåelsesnormen.

Hva saken gjaldt: To brødre eide hver 50% av aksjene i henholdsvis Sunnhordaland Mekaniske Verksted AS (SMV) og Sunnhordaland Mekaniske Industrier AS (SMI). Da SMI kjøpte aksjene i SMV, utbyttebeskattet ligningsmyndighetene brødrene for kjøpesummen, som de mente i realiteten var en vederlagsfri overføring av verdier fra SMI til brødrene. Ligningsmyndighetene fikk medhold i alle instanser.

Det er antagelig i dommen tale om det som kalles den ”subjektive” bevisbyrden. Utgangspunktet er at det er ligningsmyndighetene som må sannsynliggjøre at skattyter har overveiende skatterettslig motiv. Det er den som hevder at loven er brutt som har tvilsrisikoen for dette.

Tilsier imidlertid ligningsmyndighetenes anførsler, eller eventuelt de objektive kjensgjerninger i saken - typisk disposisjonens (manglende) forretningsmessige virkninger - at disposisjonen er overveiende skattemessig motivert, *flyttes* den subjektive bevisbyrden over på skattyter, som da må føre bevis for at andre motiver har spilt en ikke uvesentlig rolle.

⁵⁸Se som eksempel Ot.prp.nr.71(1995-1996) s.32

3.1.1.6 Rettspraksis om bevisbyrden etter den lovfestede regel

Det foreligger ikke høyesterettspraksis angående sktl §11-7(4) eller bestemmelsens forløpere. Lagmannsrettenes praksis gir ikke avklaring på dette punktet. I Utv. 2000 s 1601 LRD som gjelder sktl (1911) §53 første ledd siste punktum, er synet som følger av ordlyden lagt til grunn:

Det ble som utgangspunkt krevd sannsynliggjøring fra *ligningsmyndighetenes* side. Når dette kravet var oppfylt, måtte skattyter sannsynliggjøre det motsatte:

Retten fant i første omgang at ”ligningsmyndighetene har sannsynliggjort at oppkjøpet var skattemessig motivert.” Deretter fant de ”ikke at skattyteren...har sannsynliggjort at de forretningsmessige motivene har vært av vesentlig betydning sammenliknet med den fordel som ble oppnådd av skattemessig art ved en underskuddsfremføring.” Resultatet ble da medhold for ligningsmyndighetene.

I Utv. 2002 s 787 LRD ser det ut som det motsatte syn gjelder. Her sies det som begrunnelse for gjennomskjæring at lagmannsretten ikke kan se at *skattyter* ”har sannsynliggjort at forretningsmessige hensyn har vært bestemmende eller av vesentlig betydning, i forhold til den store skattefordelen som ble oppnådd ved en underskuddsfremføring.” Det nevnes ikke noe om ligningsmyndighetenes eventuelle bevisbyrde.

Det er vanskelig å si om de tilsynelatende ulike syn på bevisbyrde i disse to lagmannsrettsdommene er uttrykk for en bevisst vurdering eller kun ulik formulering, eventuelt ulikt faktum. Dersom faktum objektivt sett sannsynliggjør et overveiende skatterettslig motiv, vil bevisbyrden allerede i utgangspunktet flyttes over på skattyter. I noen tilfeller anser retten kanskje dette som underforstått, og uten å ta stilling til spørsmålet om bevisbyrde stiller retten innledningsvis krav til skattyters sannsynliggjøring av eventuelt forretningsmessig motiv.

3.1.1.7 Oppsummering angående bevisbyrden

Konklusjonen angående bevisbyrde blir som følger: Etter sktl §11-7(4) må man ta utgangspunkt i at bevisbyrden ligger på ligningsmyndighetene, slik ordlyden etter naturlig lesing gir uttrykk for.

Det samme antas å gjelde etter den ulovfestede norm, da hovedregelen er at bevisbyrden ligger på den som fremmer et krav. Dette innebærer at

ligningsmyndighetene har bevisbyrden både for at regelen er til og for at den kommer til anvendelse i det konkrete tilfellet. Det finnes ikke rettspraksis som klart etablerer omvendt bevisbyrde i strid med hovedregelen.

3.1.2 Kravet til motiv etter den lovfestede regelen

Etter sktl §11-7(4) kreves det at det skattemessige motiv skal være det ”overveiende motiv” for at skattemyndighetene skal kunne sette transaksjonen til side. Det betyr at dette motiv må være *mer* tungtveiende enn eventuelle andre motiv. *Hvor* mye tyngre enn de andre det skattemessige motiv må veie, beror på hensynet bak regelen, forarbeidene og hvordan rettspraksis vil tolke bestemmelsen.

Problemet i det følgende blir å undersøke hvorvidt den lovfestede regel innebærer en lavere terskel for gjennomskjæring enn den ulovfestede. Innføringen av en eksplisitt henvisning til skattyters motiv i lovteksten, innebærer paradoksalt nok tilsynelatende en lavere terskel for gjennomskjæring enn det som antas å gjelde etter den ulovfestede omgåelsesnorm, hvor kravet til skattyters motiv ikke er like klart formulert i doktrinen.

3.1.2.1 Forarbeider

I Ot.prp.nr.71(1995-1996) ⁵⁹ sies det generelt om sktl §11-7(4) at departementet finner behov for å ”gripe noe lettere inn”(enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel) på et begrenset område, der konsekvensene av gjennomskjæring er mer oversiktlige.

Departementet begrunner dette med at når det skal gripes inn mot fusjonen eller fisjonen som sådan, er det akseptabelt å ha ”så strenge vilkår som den ulovfestede gjennomskjæringsregel inneholder.” Begrunnelsen for en lettere gjennomskjæringsadgang etter den lovfestede regel ligger altså i virkningene av gjennomskjæring. Jeg skal derfor si litt om dette i det følgende.

En fusjon eller en fisjon innebærer at en hel serie av underordnede skatteposisjoner samkjøres i en og samme transaksjon. Det sier seg selv at det er mindre inngripende for skattyter at enkelte skatteposisjoner nektes overført, enn at transaksjonen som sådan ikke får de tilsiktete skattemessige virkninger.

⁵⁹ På s. 30

Etter den ulovfestede omgåelsesnorm anvendt på fusjon eller fisjon er det transaksjonen som sådan som skjæres gjennom/ ses bort fra. I forarbeidene betegnes resultatet som ”et skattemessig generaloppgjør”⁶⁰, og innebærer kort fortalt at transaksjonen får virkning som et regulært oppkjøp.⁶¹ Etter sktl §11-7(4) aksepteres transaksjonen som sådan, mens nærmere bestemte skatteposisjoner nektes videreført.

Departementets begrunnelse er videre at de nærmere angitte skatteposisjoner bør kunne avskjæres i nærmere angitte misbrukstilfeller ”selv om selve fusjonen eller fisjonen står seg i forhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregel.”⁶²

Det synes etter dette klart at den lovfestede gjennomskjæringsregelen skal ha lavere terskel for å komme til anvendelse enn den ulovfestede. Den skal dog kun brukes i ”misbrukstilfeller”, noe som indikerer at det likevel skal noe til for å skjære gjennom også her. Det problematiske blir å avgjøre *hvor* mye lavere terskelen er etter den nye regelens krav om ”overveiende motiv”.

Proposisjonen fremhever at den nye begrensede gjennomskjæringsregel kan brukes også der det foreligger ”en ikke ubetydelig bedriftsøkonomisk begrunnelse for transaksjonen, selv om skattemotivet er enda sterkere, og reelt det viktigste.”⁶³ Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kommer derimot som hovedregel ikke til anvendelse dersom det foreligger en reell bedriftsøkonomisk motivasjon.(l.c.)

Når det gjelder den lovfestede regel fremgår det i proposisjonen at hensikten med denne var å gi ligningsmyndighetene et ”sikrere utgangspunkt” og at lovfestingen ville ha ”preventiv virkning.”⁶⁴ Særlig sistnevnte hensyn taler for at terskelen for anvendelse må anses lavere enn etter den ulovfestede normen.

3.1.2.2 Rettspraksis angående den lovfestede regel

Det foreligger ingen høyesterettspraksis vedrørende den lovfestede regelen. I lagmannsretten er det noen avgjørelser angående sktl (1911) §53 første

⁶⁰ se Ot.prp.nr.71 (1995-96) s.30 og ovenfor punkt 2.3

⁶¹ se ovenfor under punkt 2.1.3 om forskjellen på fusjon/fisjon og regulært oppkjøp

⁶² Se s. 31

⁶³ Se s. 32

⁶⁴ Se s. 29

ledd siste punktum. I denne bestemmelsen sto formuleringen ”hovedsakelig tilsiktes” i stedet for nåværende ”overveiende motiv”. Som nevnt ovenfor under 2.1.2, synes denne forskjellen i følge forarbeidene ikke å innebære noen tilsiktet realitetsendring.

I Utv. 2000 s 1601 LRD ble det foretatt gjennomskjæring, da skattyter ikke hadde sannsynliggjort at de forretningsmessige motivene hadde vært av ”vesentlig betydning ” sammenlignet med den fordel som ble oppnådd av skattemessig art ved en underskuddsfremføring.

I Utv. 2002 s 787 LRD ble likeledes gjennomskjæring resultatet, da retten ikke kunne se at skattyter hadde sannsynliggjort at forretningsmessige hensyn hadde vært av ”bestemmende eller av vesentlig betydning” i forhold til ”den store skattefordelen som ble oppnådd ved en underskuddsfremføring.”

Disse to lagmannsrettsdommene illustrerer at det forretningsmessige motiv må veies mot de skattemessige, og finnes tyngre for å hindre gjennomskjæring etter den lovfestede regel, i motsetning til den ulovfestede regel, hvor allerede tilstedeværelsen av et visst forretningsmessig motiv utelukker gjennomskjæring. (Se under punkt 3.1.3 om dette.)

3.1.3 Kravet til motiv etter den ulovfestede regel

Etter den ulovfestede regel må det forretningsmessige motiv være helt fraværende eller i alle fall av *kvalifisert underordnet* betydning for at det skal være adgang til å skjære gjennom. Om dette sies det i proposisjonen⁶⁵:

” For fusjon og fisjon vil den ulovfestede regel innebære at skattefritak og rett til videreføring av skatteposisjoner ikke gjelder dersom formålet med fusjonen eller fisjonen bare er å spare skatt, eller dette skatteformålet er helt dominerende i forhold til andre, forretningsmessige formål. Gjennomskjæringsregelen vil imidlertid vanskelig kunne anvendes i tilfeller hvor omorganiseringen har *en viss* (min utheving) egenverdi, selv om skattemotivet er enda større.”

Uttalelsen oppsummerer den tradisjonelle oppfatningen av når den ulovfestede normen kommer til anvendelse, slik den kommer til uttrykk i rettspraksis før proposisjonen.

⁶⁵ Se Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 22

Et spørsmål er om rettspraksis knyttet til den ulovfestede omgåelsesnorm har endret seg som følge av påvirkning av den lovfestede regel.

Når det gjelder rettspraksis etter Ot.prp.nr.71(1995-1996) fremgår oppfatningen av Rt-1997-1580 *Zenithdommen*, hvor det heter at det ikke kan foretas gjennomskjæring etter den ulovfestede normen overfor en transaksjon som har ”en viss, om enn begrenset, forretningsmessig verdi” for skattyter.

Rettspraksis til og med *Zenithdommen* legger altså til grunn en høy terskel for gjennomskjæring. Gjennomskjæring kan etter normen ikke tillates dersom transaksjonen har en viss egenverdi. Forarbeidenes bruk av ordet ”egenverdi” antas å bety det samme som dommens betegnelse ”forretningsmessig verdi”. Begge uttrykk peker på transaksjonens verdi utover den skattemessige fordel som oppnås. Det er denne verdien som utgjør en eventuell forretningsmessig motivering.

Ut fra gjennomgangen så langt kan det se ut som man kan skille mellom på den ene side den ulovfestede regel, hvor gjennomskjæring er utelukket så sant omorganiseringen har ”en viss egenverdi”, og på den annen side sktl § 11-7(4)s krav til ”overveiende motiv” hvor det etter omstendighetene kan foretas gjennomskjæring selv om transaksjonen har ”en viss egenverdi”, dersom det skattemessige motiv veier tyngre.

Imidlertid er det muligens funnet sted en utvikling i retning av en lavere terskel for anvendelse med Rt-1999-946 *ABB-dommen*⁶⁶. I følge dommen er det etter omstendighetene nok at det skattemessige motiv ”fremtrer som hovedsaken”. Resultatet beror i det enkelte tilfelle på en ”totalvurdering”, med hensyn både til disposisjonens egenverdi og dens forhold til skatteregelens formål. I dette tilfelle ble gjennomskjæring resultatet.

Formuleringen i Rt-1999-946 *ABB-dommen* kan tyde på at det er en mulig adgang til gjennomskjæring selv om transaksjonen har ”en viss egenverdi”, i motsetning til det som er tilfelle etter *Zenithdommen* og tidligere praksis, oppsummert i forarbeidene⁶⁷

Det er ikke sikkert Høyesterett her bevisst har valgt å legge terskelen lavere enn etter tidligere praksis og Rt-1997-1580 *Zenithdommen*. Derimot

⁶⁶ Se ovenfor punkt 2.2.2 for sammendrag av dommen.

⁶⁷ Se Ot.prp.nr 71 (1995-96) s.22

kommenterer retten denne dommen, og peker på faktiske forskjeller som skiller de to sakene fra hverandre. I ABB-dommen var det ikke realaktiva i selskapet og heller ingen aktiv drift. Dette skilte saken fra tilfellet i Zenithdommen.

På denne bakgrunn kan det antas at rettens konklusjon var at transaksjonen i ABB-dommen manglet ”en viss egenverdi”. Hvis dette er tilfelle, opprettholder ABB-dommen den høye terskel for gjennomskjæring gjaldt også etter tidligere praksis, og som skiller den ulovfestede regel fra den lovfestede når det gjelder vilkår for gjennomskjæring.

Formuleringen i ABB-dommen om at det skattemessige motiv for å begrunne gjennomskjæring må ”fremtre som hovedsaken” er gjentatt i senere høyesterettspraksis, se Rt-1999-1347 og Rt-2000-1865.

I Rt-2000-1865 *Xantippedommen* ble gjennomskjæring resultatet som følge av at omdannelsen hadde ”særdeles lite reelt innhold”. Videre sies det at den hadde ”meget små reelle virkninger”.

Hva saken gjaldt: Virksomheten i et enkeltmannsforetak ble overdratt til to andre selskap hvor den som drev enkeltmannsforetaket var eier av samtlige aksjer og andeler. Høyesterett nektet å akseptere de oppskrevne verdier etter overdragelsen som grunnlag for økte avskrivninger, med henvisning til at omdannelsen i realiteten tok sikte på å oppnå disse avskrivningene, og ellers ikke hadde noen økonomisk verdi.

I *Xantippedommen* sies det ikke noe om forholdet til Rt-1997-1580 *Zenith-dommen*. Det er vanskelig å fastslå hvorvidt de ”meget små” reelle virkninger som vilkår for gjennomskjæring representerer en lavere terskel for gjennomskjæring enn vilkåret om fravær av ”en viss, om enn begrenset” egenverdi slik dette er formulert i *Zenith-dommen*.

Det er vanskelig å si om formuleringene i de tre siste dommene avviker fra normen som er oppstilt i tidligere rettspraksis. Det kan synes som om et krav til at de skattemessige motiv skal fremtre som ”hovedsaken” representerer en lavere terskel for gjennomskjæring enn tidligere, hvor gjennomskjæring var utelukket så sant transaksjonen hadde ”en viss” egenverdi. Hvis dette er tilfellet har den ulovfestede norm beveget seg i retning av det som gjelder for gjennomskjæring etter sktl §11-7(4). Det blir opp til senere rettspraksis å avklare dette.

3.1.4 Oppsummering angående kravet til motiv

Det antas at som hovedregel vil det være lettere å vinne frem med den spesielle gjennomskjæringsregel enn med den generelle ulovfestede, i samsvar med den lovfestede regelens formål og utforming.

Også reelle hensyn taler for at den lovfestede normen bør gi lettere gjennomskjæringsadgang enn den ulovfestede. Dette skyldes at den ulovfestede gjennomskjæring ved fusjon og fisjon representerer et langt mer *inngrepende* virkemiddel enn den spesielle regel om nektelse av overføring av visse skatteposisjoner.⁶⁸

3.1.5 Krav om driftsforbedring

I dette kapittel skal jeg drøfte kravet til driftsforbedring som oppstilles i forarbeidene til den lovfestede regelen. Relevansen for oppgaven ligger i å fastslå hvorvidt dette kravet representerer en forskjell mellom den lovfestede og den ulovfestede regel.

3.1.5.1 Sktl §11-7(4), lovtekst og forarbeider

I proposisjonen angir departementet ”viktige momenter” ved den ligningsmessige vurdering. Det skal i følge proposisjonen legges vekt på :

”om fusjonen eller fisjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring, uten hensyn til eksistensen av fradragssposisjonen, - om selskapet med fradragssposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedring, - om dette bidraget er større enn den antatt økte fradragsutnyttelse som fusjonen eller fisjonen kan medføre, - om driftsforbedringen skyldes aktiv næringsdrift og ikke bare omplassert passiv kapitalavkastning.”⁶⁹

Spørsmålet er hvorvidt driftsforbedring er et moment i en helhetsvurdering av de ”overveiende motiv”, eller et selvstendig vilkår for skattefri fusjon eller fisjon.

Mot å anse driftsforbedring som et selvstendig vilkår taler først og fremst at et slikt vilkår ikke kan leses ut av lovteksten. At momentet er anført som eneste ”viktige” moment i forarbeidene, taler for at det er et absolutt vilkår.

⁶⁸ Se punkt 2.3. ovenfor vedrørende virkninger av de to bestemmelsene.

⁶⁹ Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32

Ligningsmyndighetene må foreta to hypotetiske vurderinger:

1. Hvilke følger en fusjon eller fisjon får for selskapenes drift samlet sett.
2. Hvilke følger det ville fått for selskapet å fortsette driften alene.

Det følger av proposisjonen at i de tilfelle det overdragende selskap selv har inntjeningsmuligheter som kan dekke opp fradraget i løpet av relativt kort tid, vil ikke vilkårene for å anvende gjennomskjæringsbestemmelsen være til stede.

Fusjonen eller fisjonen vil da ikke være overveiende motivert av fradragsutnyttelsen. Det kan tenkes andre inntjeningsmuligheter enn driftsforbedring. Dette taler mot å anse driftsforbedring som et absolutt vilkår.

Mot å anse driftsforbedring som et absolutt vilkår taler også at forarbeidene anfører at "I tilfeller der selskapet selv må anses å ha gode utsikter til inntjening som kan dekke opp fradraget i løpet av kort tid, vil vilkårene for å anvende bestemmelsen normalt ikke være oppfylt."⁷⁰

At det i slike tilfeller "normalt" ikke vil være adgang til gjennomskjæring, antyder muligheter for gjennomskjæring også hvor vilkåret om driftsforbedring er oppfylt. Dette trekker i retning av at momentet driftsforbedring inngår i en helhetsvurdering, og ikke representerer noe absolutt vilkår.

3.1.5.2 Rettspraksis og ligningspraksis

LB-2002-00602 LRD avviser at kravet til driftsforbedring er absolutt, og begrunner dette i lovtekst og reelle hensyn:

"I forarbeidene er det understreket at en forutsetning for å beholde gunstige skatteposisjoner i forbindelse med fisjoner og fusjoner er at disse transaksjonene i seg selv er motivert av driftsøkonomiske hensyn. Men i lovteksten stilles det ikke noe absolutt krav om at de motivene som må være til stede ved siden av de skattemessige må være av direkte driftsøkonomisk art. Etter lagmannsrettens mening må også et ønske om å dele en virksomhet, for eksempel fordi eierne er uenige om hvordan virksomheten skal drives i framtiden, kunne anses som et skatterettslig legitimt motiv selv om delingen i seg selv ikke behøver å være driftsøkonomisk gunstig, ja selv om den ut fra et økonomisk synspunkt må anses som ufornuftig."

Det kan så vidt vites ikke oppstilles noe krav om driftsforbedring etter den ulovfestede norm. Likevel må dette anses å være et moment ved vurderingen

⁷⁰ Se Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 32

av disposisjonens egenverdi for partene. Egenverdi er et viktig moment ved den ulovfestede omgåelsesnormen. Dersom kravet til driftsforbedring etter lovbestemmelsen er absolutt, vil dette representere en lavere terskel for gjennomskjæring enn det som kan antas å gjelde etter den ulovfestede norm.

Gjems- Onstad ⁷¹peker på at i ligningspraksis står kravet til samlet driftsforbedring sentralt. I denne forbindelse nevnes Utv 1998 s 1464 Oslo LN. Saken gjaldt selsktl §8-7 nr 4. Ligningsnemnda fant at ”Det avgjørende måtte være hvor stor driftsforbedring det overdragende selskap kunne tilføre det overtakende.”

I det konkrete tilfelle kom ligningsnemnda til at det overdragende selskap allerede i fusjonsåret ville hatt et overskudd som oversteg det fremførte underskuddet dersom fusjonen ikke var blitt foretatt. På bakgrunn av dette var det ikke grunnlag for gjennomskjæring.

Ligningsmyndighetenes konklusjon må være sikker: ”Avskjæringsreglen skal ikke stille selskapene dårligere enn det de hadde vært uten fusjonen.” ⁷²

3.1.5.3 Oppsummering angående kravet til driftsforbedring

Som oppsummering kan det sies at det sett i lys av forarbeidenes målsetning om å skape en lettere adgang til gjennomskjæring ved å lovfeste en begrenset gjennomskjæringsregel⁷³, antas at forarbeidenes krav om driftsforbedring representerer et ønske om en strengere regel enn den ulovfestede regel representerer. Det er tvilsomt om dette ønsket kommer tilstrekkelig klart frem i lovteksten.

Hva et eventuelt krav om driftsforbedring inneholder, er også uklart. Forarbeidene⁷⁴ peker på at fusjonen fisjonen må ha ”bedriftsøkonomisk” hovedmotiv. Å tolke momentet ”driftsforbedring” slik at kravet skal være at omdannelsen skal medføre en rasjonaliseringsgevinst, må antas å være for strengt. Også andre forretningsmessige motiver kan begrunne en fusjon eller fisjon uten at det er grunnlag for gjennomskjæring.

⁷¹ Se Gjems-Onstad, s.1076

⁷² Se Gjems-Onstad, s.1076

⁷³ Se Ot.prp.nr 71 (1995-1996) s. 30 nederst

⁷⁴ Se Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s.32

Det som kan antas å være sikkert er at momentet innebærer avklaring for skattyter på to punkter der gjennomskjæring er utelukket:

1. I de tilfeller skattyter kan påvise en rasjonaliseringsgevinst ved fusjon eller fisjon.

2. Der skattyter kan påvise at det overdragende selskap kunne dekt opp fradraget i løpet av kort tid.

Dersom det antas å gjelde et absolutt krav om driftsforbedring etter den lovfestede regel er det uklart om dette innebærer at sktl §11-7(4) er strengere enn den ulovfestede omgåelsesnorm. Jeg antar at en fusjon eller fisjon uten driftsforbedring også etter den ulovfestede normen fort ville komme i konflikt med kravet til egenverdi.

LB-2002-0062 slår foreløpig fast at kravet til driftsforbedring ikke er absolutt. Det kan bli opp til Høyesterett å skape avklaring her.

3.1.6 Krav til fortsatt aktivitet/virksomhet?

I det følgende skal jeg se på kravet til fortsatt virksomhet etter sktl §11-7(4) og etter den ulovfestede omgåelsesnorm. Jeg går først gjennom kravet etter ulovfestet rett, fordi rettstillingen her er rimelig klar.

Problemstillingen er hvorvidt det er et vilkår for skattefri fusjon eller fisjon at virksomheten i det overdragende selskap føres videre i det overtakende selskap. (Derav uttrykket ”fortsatt” virksomhet.)

Begrunnelsen for kravet om fortsatt aktivitet/virksomhet i det eller de overtakende selskap, har sammenheng med selve begrunnelsen for å tillate at fusjon og fisjon kan gjennomføres uten at beskatning utløses, jf forarbeidene til den lovfestede gjennomskjæringsregelen:

”Det vises til at en fusjon i prinsippet innebærer en overføring av verdier fra et rettssubjekt til et annet, som i utgangspunktet skulle utløse beskatning. At fusjoner likevel kan gjennomføres uten umiddelbare skattevirkninger, er begrunnet i at anvendelsen av de alminnelige skattereglene ikke bør være til hinder for rasjonelle omorganiseringer av det selskapsrettslige rammeverket rundt en virksomhet. Denne begrunnelsen for at fusjoner skal være unntatt fra alminnelige beskatningsprinsipper, har følgelig mindre relevans i tilfeller hvor den aktuelle virksomheten ikke videreføres etter fusjonen.”⁷⁵

⁷⁵ Se Ot.prp.nr 71 (1995-1996) s.22 øverst

Etter den ulovfestede omgåelsesnorm synes det klart at det foreligger et krav om fortsatt virksomhet. I forarbeidene ble det diskutert hvorvidt et tilsvarende krav skulle tas inn i sktl §11-7(4). For å klargjøre spørsmålet behandler jeg først ulovfestet rett, deretter departementets forslag til lovfesting.

3.1.6.1 Virksomhetskravet etter ulovfestet rett

Jeg vil i det følgende trekke frem flere dommer som belyser kravet til fortsatt virksomhet etter den ulovfestede regel.

I Rt-1961-1195 *Kollbjørgdommen* synes det å være lagt avgjørende vekt på at ”enhver virksomhet ...var opphørt, og det forelå heller ikke noen planer om å gjenoppta denne virksomhet.”

Hva saken gjaldt: Størens Radiofabrikk A/S ble i 1954 sluttet sammen med A/S Kollbjørg som drev rederi-og dermed beslektet virksomhet. Ved ligningen for 1955/56 krevde A/S Kollbjørg fradrag i sin inntekt bl.a. for radiofabrikkens underskudd for 1954. Fradraget ble ikke godkjent av ligningsmyndighetene etter lov av 18 august 1911 nr 9, §39 (byskatteloven). Ligningsmyndighetene fikk medhold i alle instanser.

Også i Rt-1963-478 *Siracodommen* ble det lagt stor vekt på opphør av virksomhet ved vurderingen av hvorvidt transaksjonen hadde noen egenverdi.

Hva saken gjaldt: SiracoA/S, Oslo, ble ved avtale av 27.desember 1954 sluttet sammen med A/S Hamar og Nes Dampskipsselskap, Hamar. Siraco krevde ved ligningen 1955/56 fradrag for dampskipsselskapets underskudd i 1952, 53 og 54, men fikk ikke medhold. Høyesterett fant det ”lite tvilsomt” at sammenslutningen ikke innebar en realitet, blant annet fordi dampskipsselskapet var under konkurs, var blitt frasolgt sine driftsmidler på tvangsauksjon, og av den grunn hadde måttet innstille sin virksomhet.

I Rt-1966-1189 *Bergesendommen*⁷⁶ legger retten vekt på hvorvidt det fantes driftsmidler og realaktiva i selskapet. Også i Rt-1997-1580 *Zenithdommen*⁷⁷ legges det vekt på blant annet det overdragende selskaps realaktiva.

⁷⁶ Se punkt 3.1.1.1 for sammendrag av dommen.

⁷⁷ Se punkt 3.1.1.1 for sammendrag av dommen

I Rt-1999-946 legger retten vekt på realaktiva og aktiv drift i det overførte selskap både før og etter overdragelsen. Disse momentene må etter dette anses å være avgjørende ved vurderingen av om det er et såkalt ”dødt” selskap som overdras.

Kravet til fortsatt virksomhet synes etter dette å være et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring etter den ulovfestede omgåelsesnorm. Transaksjonen kan være overveiende skattemessig motivert selv om noe av virksomheten overføres. Videreføring av virksomhet er således et minimumskrav til forretningsmessig resultat av fusjonen eller fisjonen.

3.1.6.2 Virksomhetskravet etter sktl §11-7(4)

Praksis viser altså at det eksisterer et krav til videreføring av virksomhet dersom vilkårene for en skattefri fusjon eller fisjon skal kunne anses oppfylt. At et slikt krav gjelder etter ulovfestet rett er også sagt flere steder i forarbeidene til den lovfestede gjennomskjæringsregelen.⁷⁸

Departementet vurderte i proposisjonen⁷⁹ å lovfeste et absolutt krav om videreføring av virksomhet som vilkår for skattefri fusjon eller fisjon. Konklusjonen ble at et absolutt krav til videreføring av virksomhet kunne få negative konsekvenser. Det ble nevnt at et krav til fortsatt virksomhet kunne medføre ”vridnings- og innelåsningseffekter”, ved at selskap ville kunne unnlate å omorganisere på tross av et reelt behov for dette.

Som eksempel på sistnevnte konsekvens ble nevnt tilfellet hvor en bedrift ønsker å skille ut en virksomhet i et separat aksjeselskap. Det kan da være ønskelig å overføre en del av det overdragende selskaps verdier som startgrunnlag. Et krav om samtidig overføring av virksomhet vil være upraktisk i en slik situasjon. Både bedriftsøkonomiske og samfunnsøkonomiske hensyn vil i slike tilfeller tale mot et absolutt krav om videreføring av virksomhet.

En annen mulig negativ effekt var at partene kunne *tilpasse seg* virksomhetskravet, for eksempel ved å starte opp virksomhet i begrenset utstrekning før en fusjon eller fisjon.

⁷⁸ Se blant annet Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s.22 øverst.

⁷⁹ Se Ot.prp.nr.71(1995-1996) s. 28 og følgende.

Departementet kom etter dette til at det ikke burde innføres et absolutt krav om at virksomheten i overdragende selskap videreføres i overtakende selskap. Man fant det mer hensiktsmessig at kontinuitet med hensyn til aktivitet i selskapene som før skulle være et ”sentralt moment ved lojalitetsvurderingen”⁸⁰

Kanskje så departementet behov for en sikkerhetsventil i forhold til det absolutte kravet om videreføring av virksomhet som synes å gjelde etter rettspraksis.

3.1.6.3 Oppsummering av virksomhetskravet

Det er etter dette på det rene at virksomhetskravet representerer en forskjell mellom den lovfestede og den ulovfestede regel. Etter den ulovfestede omgåelsesnorm eksisterer det et krav om fortsatt virksomhet. Kravet er ikke kodifisert i sktl §11-7(4).

3.1.7 Oppsummering av hvorvidt sktl §11-7(4) representerer en strengere norm enn den ulovfestede regel.

I dette punktet foretar jeg en oppsummering av drøftelsen om hvorvidt sktl §11-7(4) representerer en strengere norm enn den ulovfestede regel. Jeg vil deretter se litt på hvilke følger en slik eventuell forskjell får for rettstilstanden på området.

Konklusjonen i punkt 3.1.1.2 var at sktl §11-7(4) stiller et lavere krav til sannsynlighet for skattemotivert omgåelse/illojalitet for å komme til anvendelse enn den ulovfestede omgåelsesnormen.

I punktene 3.1.1.3 -3.1.1.7 kom jeg frem til at reglene om bevisbyrde er like etter begge regelsett.

I punktene 3.1.2-3.1.4 kom jeg frem til at sktl §11-7(4) også krever mindre overvekt i de skattemessige motiver i forhold til de forretningsmessige for å komme til anvendelse enn den ulovfestede normen gjør.

I punkt 3.1.5 angående driftsforbedring var konklusjonen at driftsforbedring ikke var et absolutt krav verken etter den ulovfestede eller den lovfestede regel. Driftsforbedring er et moment i en helhetsvurdering, og som sådan et likhetstrekk mellom reglene.

⁸⁰ Se Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 24.

I punkt 3.1.6 var konklusjonen at fortsatt virksomhet er et krav etter den ulovfestede normen, som ikke er kodifisert i sktl §11-7(4).

På dette punktet gir den lovfestede regel videre spillerom for skjønn både i den ene og den annen retning. I motsetning til etter den ulovfestede omgåelsesnorm kan etter sktl §11-7(4) gjennomskjæring foretas selv om en betydelig virksomhet videreføres, dersom det skattemessige motiv er mer tungtveiende enn det forretningsmessige, jf punkt 3.1.2.

På den annen side er det ikke gitt at gjennomskjæring blir resultatet selv om ingen virksomhet videreføres. Også dette i motsetning til hva som gjelder etter den ulovfestede regelen.

Alt i alt representerer nok sktl §11-7(4) en strengere norm enn den ulovfestede. ”Strengere” i betydningen at lovregelen har en lavere terskel for gjennomskjæring enn det som antas å gjelde etter den ulovfestede omgåelsesnorm.

3.2 Legger sktl §11-7(4) opp til mer subjektive vurderinger enn den ulovfestede omgåelsesregel?

Sktl §11-7(4) formulerer skjønnstemaet som et spørsmål om hvorvidt skattyter har ”utnyttelse” av skatteposisjon som overveiende motiv. Dette er et subjektivt orientert krav. Den ulovfestede omgåelsesnorm har ikke sitt grunnlag i eksplisitt lovtekst. Likevel kan standarden oppsummeres på en allment akseptert måte. Som det vil fremgå nedenfor, er skjønnstemaet her av mer objektiv art.

Spørsmålet er hvorvidt dette kun er en tilsynelatende forskjell eller signaliserer en reell forskjell mellom bestemmelsene.

Zimmer⁸¹ sier at sktl §11-7(4) i ordlyd og forarbeider tilsynelatende legger opp til en ”mer subjektiv vurdering enn det som kan antas å være riktig etter den ulovfestede regel” med henblikk på fastlegging av krav til skattyters hensikt. I det følgende vil jeg drøfte denne sammenhengen nærmere.

Først vil jeg drøfte målestokken Zimmer setter opp, nemlig hva som ”kan antas å være riktig etter den ulovfestede regel.” En analyse av rettspraksis som danner grunnlaget for den ulovfestede regelen er plassert under punkt 3.2.1.

⁸¹ Se Zimmer s.55

Deretter drøfter jeg spørsmålet om hva som ligger i en ”mer subjektiv vurdering” med henblikk på den lovfestede regels ordlyd i 3.2.2.1, forarbeider i 3.2.2.2, og rettspraksis angående denne i 3.2.2.3. Under punkt 3.2.3 forsøker jeg å oppsummere sammenhengen.

Det som vil fremkomme er at begge regler krever at man bringer på det rene hvorvidt skattyters motiv er illojalt i forhold til formålet bak skattereglene. Forskjellen synes å være at fremgangsmåten etter den ulovfestede regel er å bringe dette indirekte på det rene, gjennom de objektive forhold, mens fremgangsmåten etter sktl §11-7(4) er å gå direkte på det subjektive motiv.

Bevistemaet etter de to reglene blir som vi skal få se stilt ulikt. Spørsmålet er hvorvidt dette innebærer en rettslig forskjell, eller kun er et bevisspørsmål.

3.2.1 Rettspraksis angående den ulovfestede omgåelsesnormen

I dette punkt drøfter jeg rettspraksis angående den ulovfestede omgåelsesnorm med henblikk på å formulere hvilke krav som stilles til skattyters hensikt.

Rettspraksis om den ulovfestede omgåelsesnorm er et godt eksempel på hvordan en ulovfestet regel oppstilles, utfylles og utvikles over tid, før man faller til ro med en velformulert doktrine. I og med Rt-1999-946 *ABB-dommen* synes doktrinen å ha falt til ro med en formulering. Kravet etter denne dommen og de senere er at gjennomskjæring fordrer at skattyter har vært illojal i forhold til formålet bak skattereglene. (Se nærmere om dommen nedenfor.)

3.2.1.1. Objektive momenter

Generelt gjelder at de fleste dommer om den ulovfestede omgåelsesnorm legger avgjørende vekt på disposisjonens virkninger. Doktrinen *objektiviserer* gjennomgående skattyters hensikt når det skal vurderes om disposisjonen representerer en illojal omgåelse av skattereglene, jf for eksempel Rt-1999-946 *ABB-dommen*, hvor førstvoterende uttaler: ”Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.” *ABB-dommen* anses for å gi et allment akseptert uttrykk for standarden etter den ulovfestede omgåelsesnorm.

Rt-1961-1195 *Kollbjørgdommen*⁸² kan illustrere denne analysen. I dommen ble fremføring av underskudd ved en fusjon nektet. Det ble vist til at fusjonen ikke var *reell* da en hver virksomhet var opphørt i det innfusjonerte selskap ved fusjonen, og det heller ikke forelå planer om å gjenoppta den tidligere virksomheten.

Retten pekte på at det ikke ble ”tilført noe som hadde betydning for det sammensluttede selskaps drift eller virksomhet fra det innfusjonerte selskap ved fusjonen.” Det ”virkelige forhold” var da ”at man ved fusjonen har søkt å overføre til A/S Kollbjørg det økonomiske tap som Støren radiofabrikk hadde lidt.”

Høyesterett refererte også og ga sin tilslutning til byrettens begrunnelse hvor det ble sagt:

”Det foreligger imidlertid ikke noen dom som aksepterer de skatterettslige konsekvenser av en sammenslutning, hvor fusjonen faktisk førte til at det inkorporerte selskaps virksomhet opphørte og hvor fusjonen således har hatt et annet formål enn å bibeholde virksomheten innenfor det sammensluttede selskap.”

I dommen legges det altså først og fremst vekt på det objektive: disposisjonens eventuelle virkninger og realitet. Men også subjektive momenter kommer i betraktning, slik som skattyters *planer* (om å gjenoppta virksomheten) og fusjonens *formål*: Hva man ved fusjonen hadde ”søkt” å oppnå. I referatet fra byretten fremgår særlig klart at subjektive momenter knyttet til *formålet* tillegges vekt.

I Rt-1963-478 *Siracodommen*⁸³ sies det at det er ”irrelevant” hvorvidt fusjonen har vært ”helt eller overveiende bestemt av skattemessige hensyn.” Høyesterett presiserer at skjønnstemaet er at ”avgjørelsen må bero på en objektiv bedømmelse av transaksjonen på grunnlag av de faktisk foreliggende forhold.”⁸⁴ Skattyter ble på denne bakgrunn nektet å fremføre underskudd ved fusjonen.

Skattyters indre eller subjektive overveielser er selvsagt relevant ved tvil om det faktisk foreligger motiver som gjør at disposisjonen kan karakteriseres som omgåelse. Dette er imidlertid et vanskelig bevisspørsmål, noe som i mange

⁸² Se sammendrag av dommen ovenfor under 3.1.6.1.

⁸³ Se sammendrag av dommen ovenfor under 3.1.6.1.

⁸⁴ Se dommen s. 482

tilfeller betyr at Høyesterett må stille opp en mer eller mindre plausibel hypotese om hvilket motiv som er det mest tungtveiende.

Retten er da henvist til å bruke de objektive forhold i saken til å utlede hvilke subjektive momenter som ligger til grunn for disposisjonene. Zimmer sier om dette: ”Under enhver omstendighet er det bare de subjektive momenter som kan utledes av de objektive forhold i saken, som kan tillegges betydning.”⁸⁵

3.2.1.2 Subjektive momenter

Fra og med Rt-1966-1189 *Bergesendommen*⁸⁶ fastslår Høyesterett at subjektive momenter er relevante. Her heter det at ”skattemessige overveielser gjorde seg gjeldende og spilte en motiverende rolle” for skattyter. Videre sies det at disse momentene ”i og for seg” ikke kunne ”være *avgjørende* (min utheving) for spørsmålet om rett til betinget skattefritak.” Men ”slik forholdene lå an”, med overdragelse av et ”tomt” selskap uten egenverdi, måtte resultatet bli gjennomskjæring.

I denne saken slo Høyesterett dermed fast at det var et vilkår at skattyter måtte ha bedriftsøkonomiske motiv. I dette tilfellet manglet det. Da det i tillegg forelå sterke skattemessige hensyn, måtte resultatet bli gjennomskjæring.

Dette er et eksempel på at Høyesterett *bruker* de objektive momenter til å *fastslå* de subjektive momenter: Fra det faktum at selskapet var tomt sluttet man seg til at Bergesen manglet forretningsmessig motiv. Det ble også pekt på at selskapet ble kjøpt til underpris, noe som kunne tyde på at forretningsmessige motiv manglet.

Det kan være at det er Rt-1966-1189 *Bergesendommen* Zimmer har i tankene når han i tilknytning til Rt-1963-478 *Siracodommen* fremholder at sistnevnte kanskje ”går for langt i å frakjenne subjektive momenter betydning for vurderingen ; i andre høyesterettsdommer kan man finne en mer subjektivt preget terminologi.”

⁸⁵ Se Zimmer s.55

⁸⁶ Se ovenfor under punkt 3.1.1.1 for sammendrag av dommen.

3.2.1.3 Økonomisk realitet

I Rt-1971-264 *Kiellanddommen* følger man opp Bergesendommen. Her heter det at ”den bakenforliggende økonomiske realitet må kunne slå igjennom...dersom ordningen er motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt”.

Hovedsaken er altså den økonomiske realitet. Dersom denne viser at disposisjonen mangler andre virkninger enn de skattemessige, må retten se på skattyters subjektive motiver. Dersom disposisjonen fremtrer som helt eller hovedsakelig skattemessig motivert, skjærer Høyesterett gjennom skattyters krav på å få lagt skattelovgivningens formelle regler til grunn. Dette synes å være et likhetstrekk mellom *Kiellanddommen* og *Bergesendommen*.

Hva saken gjaldt: Halfdan W. Kielland stiftet i 1960 selskapet A/S Mordan. Han overdro størsteparten av aksjene til sine umyndige barn, men beholdt selv de aksjene som ga de vesentlige selskapsmessige rettigheter. Kielland krevde ved ligningen skattefritak for utbytteutbetaling på aksjer som han hadde overdratt til selskapet. Ligningsmyndighetene godtok ikke dette, og formueslignet ham for aksjene og inntektslignet ham for aksjeutbyttet. Høyesterett ga ligningsmyndighetene medhold. Ordningen ble ansett å være ”motivert helt eller hovedsakelig ved ønsket om å spare skatt.” og fikk derfor ikke de av skattyter tilsiktede skattemessige følger. Selskapet ble ansett uten funksjon, og fullstendig underlagt Kiellands herredømme.

Førstvoterende viser til at den subjektive motivering i slike tilfeller alltid vil være ”vanskelig å bringe på det rene” Derfor er man ”henvist til å slutte vesentlig ut fra en objektiv vurdering av situasjonen.” På samme måte som i Rt-1966-1189 *Bergesendommen*, er det klart at Høyesterett bruker de objektive forhold til å utlede det subjektive motiv.

3.2.1.4 Illojalitet

Det er to nye forhold i Rt-1994-912 *Hovddommen*⁸⁷ :

Det første er karakteristikken av det som skal bevises angående skattyters hensikt. Det som skal bevises *er illojalitet* i forhold til skattelovgivningens formål. Her fremgår det at utgangspunktet for Høyesteretts vurdering er ”en objektiv bedømmelse av forholdene”. Avgjørende var at disposisjonen samlet sett fremsto som ”skattemessig illojal i forhold til formålet bak reglene om utbyttebeskatning.”

⁸⁷ For sammendrag av dommen, se ovenfor under punkt 3.1.1.5.

For det annet får dommen skarpere enn tidligere frem at avgjørelsen av hvorvidt gjennomskjæring kan foretas beror på en *todelt* vurdering: Først undersøkes det hvorvidt disposisjonen har forretningsmessige eller bedriftsøkonomiske virkninger eller motiv. Hvis slike motiv eller virkninger ikke er tilstede, og store skattemessige fordeler oppnås ved disposisjonen, vurderes dernest disposisjonen som følge av dette å være illojal. Illojalitet medfører da automatisk gjennomskjæring.

Også i denne dommen kan man se at subjektivt motiv utledes av objektive forhold. Illojaliteten ble fastslått på bakgrunn av blant annet disposisjonens manglende virkninger. Disposisjonen hadde ikke noen reell bedriftsøkonomisk virkning for partene.

I Rt-1999-946 *ABB-dommen*⁸⁸ presiseres det ytterligere at ”lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.” At objektive momenter er avgjørende, fremgår av rettens konkrete vurdering av saken, jf. henvisningene til disposisjonens ”virkning” og ”konsekvenser”. Etterfølgende dommer⁸⁹ henviser til denne dommen som et fullstendig uttrykk for vurderingen av kravet til skattyters hensikt.

Etter dette antas det slått fast ganske klart at doktrinen om ulovfestet gjennomskjæring baserer seg på objektive momenter. Det subjektive momentet ”illojalitet” må bevises på bakgrunn av objektive forhold.

3.2.2 Sktl §11-7(4)

I 3.2.1 drøftet jeg den objektive målestokk Zimmer setter opp med hensyn til ”det som kan antas å være riktig etter den ulovfestede regel.” Jeg vil i dette kapittel undersøke Zimmers synspunkt angående at sktl §11-7(4) tilsynelatende legger opp til ”en mer subjektiv vurdering enn det som kan antas å være riktig etter den ulovfestede regel.”⁹⁰ Dette er det subjektive momentet i Zimmers hypotese. Først drøfter jeg bestemmelsens ordlyd.

⁸⁸ For sammendrag av dommen, se ovenfor under punkt 2.2.2.

⁸⁹ Se som eksempel Rt-1999-1347 og Rt-2000-1865

⁹⁰ Se Zimmer s.55

3.2.2.1 Lovtekst

Sentralt i sktl §11-7(4) står spørsmålet om ”utnyttelse” av skatteposisjon er det overveiende motiv for disposisjonen. ”Utnyttelse” er nærmest synonymt med illojalitet. Etter praksis vedrørende den ulovfestede regelen er det som nevnt i punkt 3.2.1.3 transaksjonens virkninger som brukes for å begrunne at man anser disposisjonen for å være subjektivt illojal.

I lovteksten er denne ”omveien” via transaksjonens virkninger ikke kodifisert. Lovgiver velger å gå rett på det som er det avgjørende kriteriet for å statuere gjennomskjæring i henhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregel, nemlig at man har konstatert at disposisjonen er illojal. Foreligger det illojalitet etter lovteksten ”utnyttelse” – skal gjennomskjæring skje. Et objektive vilkår som oppstilles etter den ulovfestede omgåelsesnorm er altså ikke integrert i lovteksten.

Enda et eksempel på et objektive vilkår som ikke er kodifisert, gir virksomhetskravet. Som nevnt ovenfor under punkt 3.1.6.2 valgte departementet å ikke lovfeste virksomhetskravet som antas å inngå i den ulovfestede doktrinen. Virksomhetskravet anses i følge forarbeidene som et ”tilnærmet objektive kriterium.”⁹¹

Etter dette er det klart at det er riktig som Zimmer sier, at lovteksten i sktl §11-7(4) legger opp til en mer subjektiv vurdering enn den ulovfestede normen. Hvorvidt dette er tilsiktet må avgjøres på bakgrunn av bestemmelsens forarbeider.

3.2.2.2 Forarbeider

I forarbeidene⁹² sies det om sktl (1911) §53 første ledd syvende punktum at hvorvidt bestemmelsen skal komme til anvendelse, først og fremst vil avhenge av ”en del objektive forhold”. Dette tyder på en objektive vurdering også her.

Skattedirektoratet kommenterer i forarbeidene⁹³ det første utkastet til en *generell* lojalitetsstandard, som lød: ”Reglene i dette kapittel kommer ikke til anvendelse dersom det er sannsynlig at transaksjon hovedsakelig tilsikter skattemessige fordeler for noen av partene.”

⁹¹ Se Ot.prp.nr.71 (1995-1996) s. 28 helt nederst på siden.

⁹² Se Ot.prp.nr.71(1995-1996) s. 25

⁹³ På s. 26 i proposisjonen står skattedirektoratets høringsuttalelse.

I tilknytning til dette utkastet uttaler skattedirektoratet at det tilsynelatende *subjektive* vilkåret ”tilsikter” er uheldig, da det svært ofte ikke vil være mulig å sannsynliggjøre hva partene i forbindelse med en transaksjon ”rent subjektivt har ment.” Skattedirektoratet uttaler om dette:

”Dersom det skal lovfestes en lojalitetsstandard er det ...en forutsetning at den utformes slik at det må anses tilstrekkelig at det for en utenforstående ut fra objektive kriterier framstår som sannsynlig at hensikten hovedsakelig har vært å oppnå skattemessige fordeler for noen av partene.”

På tross av dette fikk ordlyden en subjektiv utforming, jf punkt 3.2.2.1. ovenfor. Uttrykket ”tilsikter” ble erstattet med ”er det overveiende motiv”. Jeg anser at ”motiv” er et like subjektivt ord som ”tilsikter”. Departementet kommenterer ikke skattedirektoratets innvending. Det er derfor vanskelig å si hvorvidt den subjektiviserte ordlyden er tilsiktet.

Felles for vurderingen etter den ulovfestede og den lovfestede regel er at spørsmålet om lojalitet står i fokus. I mine øyne er forskjellen at etter den ulovfestede regel vurderes illojaliteten indirekte: I forhold til transaksjonens virkninger og sannsynlige motiv *objektivt sett* tar man stilling til hvorvidt transaksjonen kan karakteriseres som illojal. Etter forarbeidene til sktl § 11-7(4) ser det ut som vurderingen er mer direkte: Man vurderer skattyters illojalitet på mer subjektivt/personlig grunnlag.

På den annen side heter det i forarbeidene at en videreføring av skatteposisjoner ved fusjon og fisjon bør ”baseres på at skattyterne disponerer rasjonelt ut fra verdiskapningshensyn og kan sannsynliggjøre dette overfor ligningsmyndighetene.”⁹⁴ Henvisningen til hva som er ”rasjonelt” tyder på en objektiv vurdering, i likhet med hva som antas å være riktig etter den ulovfestede normen.

Under ”Merknader til lovutkastet” heter det om den foreslåtte bestemmelsen at det ved sannsynlighetsvurderingen skal ”tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlig overveiende motiv”⁹⁵

De to sistnevnte sitater er i tråd med skjønnstemaet etter den ulovfestede omgåelsesnorm. Avgjørende er hva som objektivt sett fremstår som illojalt.

⁹⁴ Se s.32 i proposisjonen

⁹⁵ Se s. 72 i proposisjonen

Skattedirektoratets uttalelser tyder på at det ønsket et skjønnstema som ligger nærmere standarden etter den ulovfestede omgåelsesnorm. Dette ønsket ble ikke tatt hensyn til ved den endelige utforming av sktl §11-7(4).

Bevisproblemet vil bli det samme etter både den ulovfestede omgåelsesnorm og sktl §11-7(4). Etter begge regler må man rent faktisk ta utgangspunkt i de ytre forhold for å fastslå skattyters indre hensikt, selv om sktl §11-7(4) ikke oppstiller de objektive vilkår eksplisitt.

Forarbeidene spriker noe. Som konklusjon kan det sies at det ikke fremgår like klart av forarbeidene som det synes å gjøre av ordlyden at skjønnstemaet skal være den subjektive illojalitet.

3.2.2.3. Rettspraksis

I LB-2002-00602 LRD hadde skattemyndighetene lagt avgjørende vekt på det objektive. Dommen gjaldt direkte selsktl §8-7 nr.4. Bestemmelsen er som nevnt videreført i sktl §11-7(4).

Hva saken gjaldt: Et datterselskap i et konsern hadde et ligningsmessig underskudd som kunne fremføres i konsernets virksomhet etter konsernbidragsreglene. De to familiene som eide konsernet fisjonerte slik at en del av konsernet ble værende på hver families hånd. Deretter fisjonerte først morselskapet og litt senere datterselskapet.

Overligningsnemnda nektet underskuddet ved den siste fisjonen fremført, under henvisning til at den siste fisjonen var nødvendig for å gjenopprette konsernforbindelsen, og dermed overveiende skattemessig motivert.

Lagmannsretten kom til at en slik utelukkende objektiv betraktningssmåte førte galt av sted:

”Etter lagmannsrettens mening er det uholdbart når staten og ligningsmyndighetene har anført at man må se isolert på det som objektivt sett ble oppnådd ved fisjonen av Noatun AS.”

Retten konkluderte med at skattemessige vurderinger ”rent faktisk” ikke hadde vært ”motiverende”, og det overførte underskuddet kunne derfor fremføres i hver av de utfisjonerte selskapene.

Retten la vekt på at skattyter kunne oppnådd samme resultat uten fisjonen. Dette tilsa da at den valgte selskapsrettslige konstruksjon hadde forretningsmessig begrunnelse og dermed måtte respekteres. Dette viser at skattyters alternativer må tas i betraktning for å fastslå faktisk motiv.

Vekten på hva som ”rent faktisk” har vært motiverende, tyder på at retten legger den subjektive terminologien som er forutsatt i bestemmelsens ordlyd og forarbeider til grunn.

3.2.3 Oppsummering av hvorvidt sktl §11-7(4) legger opp til en mer subjektiv vurdering enn den ulovfestede regel

Som oppsummering kan det sies at sett i lys av sin utforming og forarbeidene, legger sktl §11-7(4) opp til en mer subjektiv vurdering enn det som kan antas å følge av den ulovfestede regelen. Det samme følger av rettspraksis, jf LB-2002-00602. Jeg tror likevel ikke forskjellene er så store, sett på bakgrunn av at etter begge regelsett er det kun de subjektive momenter som kan utledes av de objektive kjensgjerninger som er relevante.

Kilder

Forarbeider

Norges offentlige utredninger

NOU:1989:14 Bedrifts-og kapitalbeskatningen – en skisse til reform

Odelstingsproposisjoner

Ot.prp.nr. 52 (1989-90) Om lov om endringer i lov av 18.august 1911 nr.8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.

Ot.prp.nr. 35 (1990-91) Skattereformen 1992

Ot.prp.nr. 16 (1991-92) Oppfølging av skattereformen 1992

Ot.prp.nr. 71 (1995-96) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Stortingsdokumenter

Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2001

Lovregister

1911	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18 august 1911 nr 8 sktl (1911) §53 første ledd syvende punktum
1991	Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20 juli 1991 nr 65 §8-7 nr 4
1999	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14 sktl §11-7(4)

Domsregister

Rt-1921-462

Rt-1924-453

Rt-1927-1064
Rt-1927-1078
Rt-1961-1195 Kollbjørgdommen
Rt-1963-478 Siracodømmen
Rt-1966-1189 Bergesendømmen
Rt-1971-264 Kiellanddommen
Rt-1973-679 Ibestad Havfiske
Rt-1976-302
Rt-1978-60
Rt-1982-654
Rt-1982-789
Rt-1990-1293 Ytterbødommen
Rt-1994-912 Hovdadoømmen
Rt-1997-Zenithdommen
Rt-1999-946 ABB-dommen
Rt-1999-1347 Øverbyedømmen
Rt-2000-1865

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål (Utv.)

Utv. 1998 s.1464 Oslo LN
Utv. 2000 s 1601 LRD
Utv. 2002 s 787 LRD

Upubliserte dommer fra Lovdata

LB-2002-00602 LRD

Litteratur

Bøker

Boe, Erik. *Innføring i juss*. 2. utg. Oslo, 1996
Hov, Jo. *Rettergang I*. 1. utg. Oslo, 1999
Onstad, Ole Gjems. *Norsk bedriftsskatterett*. 5. utg. Oslo, 2002
Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 4. utg. Oslo, 2001

Artikler i tidsskrifter

Kildal, Tor S. *Fusjon og fisjon - lovfesting av skatteregler*. I: Skatterett. 1997 (15), s.36-59

Aarbakke, Magnus. *Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*. I: Lov og rett. 1970, s.1-24

A

Lister over tabeller, figurer m v

B